

UNIVERSITE DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LES
CHARGES FISCALES

DES
MUTATIONS DE PROPRIÉTÉS FONCIÈRES
A TITRE ONÉREUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 7 Juin 1909, à 4 heures,

PAR

EDMOND ROUCHON-MAZERAT

AUDITEUR AU CONSEIL D'ÉTAT

Président : M. FERNAND FAURE.

*Suffragants : { MM. SOUCHON, professeur.
WAHL, professeur.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1909

THÈSE
POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITE DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

LES
CHARGES FISCALES
DES
MUTATIONS DE PROPRIÉTÉS FONCIÈRES
A TITRE ONÉREUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera soutenu le Lundi 7 Juin 1909, à 4 heure,

PAR

EDMOND ROUCHON-MAZERAT

AUDITEUR AU CONSEIL D'ÉTAT

Président : M. FERNAND FAURE.

Suffragants : { MM. SOUCHON, *professeur.*
WAHL, *professeur.*

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1909





Digitized by the Internet Archive
in 2026

CHAPITRE PREMIER

HISTORIQUE.

I

On sait que, le jour où, par suite d'une évolution accomplie dans la plus grande partie de la France dès le XIII^e siècle, les fiefs et les censives, tenures primitivement viagères et inaliénables, purent être librement transmises par leurs titulaires, les seigneurs n'abandonnèrent pas leurs anciens droits sans compensations ; la principale consista dans les « profits » pécuniaires auxquels les mutations donnèrent ouverture (1). La quotité et le nom même de ces pro-

(1) Pothier le rappelle en ces termes à propos du droit de quint : « L'origine de ce profit vient de ce qu'autrefois les vassaux ne pouvaient vendre leurs fiefs qu'avec le consentement du seigneur, qu'ils avaient coutume d'obtenir en lui payant une certaine finance. Depuis, les vassaux n'ont plus eu besoin de ce consentement, mais les seigneurs ont retenu le droit d'exiger, en cas de vente, un profit qui leur tient lieu de cette finance ». (*Coutumes des duché, bailliage et prévôté d'Orléans*, Introduction au titre des fiefs, n^o 119). Sur cette évolution du droit féodal : cf. Esmein, *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, 3^e éd., p. 208 et 213 ; Glasson, *Histoire du droit et des institutions de la France*, t. IV, p. 400 et suiv.).

fits varièrent suivant la jurisprudence de chaque lieu. Pour les mutations entre vifs à titre onéreux, le terme générique de lods ou de lods et ventes était communément employé dans la plupart des coutumes, notamment en Anjou et dans les pays de droit écrit, tant à l'égard des fiefs que des biens roturiers (1).

Sur les ventes de fiefs, le prélèvement était généralement égal au cinquième du prix ; le « quint » se prenait non seulement des sommes payées au vendeur, mais aussi de celles que l'acheteur s'obligeait de payer en son acquit ; dans le prix n'étaient comptés ni les loyaux coûts du contrat, ni les frais extraordinaires des criées et du décret, payés par l'adjudicataire. — Quelques coutumes accordaient au seigneur, en outre du quint, le requint, c'est-à-dire le cinquième du quint ; certaines d'entre elles, comme la coutume de Meaux, qui mettaient en principe le paiement du droit de quint à la charge du vendeur, n'autorisaient la perception du requint que dans le cas où les parties convenaient que les droits seraient acquittés par l'acquéreur ; ce supplément de taxe tenait alors lieu de « récompense » au seigneur, à raison de la différence entre le prix stipulé et la valeur de la chose vendue ; « car en ce cas, un fief qui vaut 5.000 livres n'est vendu que 4, d'autant que l'acquéreur compte au par-dessus de son acquisition le quint dont il se charge et qui

(1) Bosquet, *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*, nouvelle édition, Paris, 1782, v^o Lods.

fait partie du prix à son égard, quoiqu'il n'augmente pas les droits seigneuriaux » (1). Dans certaines coutumes, le quint se calculait d'une façon singulière et tout à l'avantage du seigneur, c'est ce qu'on appelait le quint en montant ; « quint en montant, dit Ferrière, est celui qui se fait par rapport au prix de la vente du fief, en l'augmentant d'un cinquième, qui appartient par droit de quint au seigneur féodal ; ainsi quand un fief est vendu 80.000 livres, le quint est de 20.000 livres..... ce qui s'observe dans la coutume de Nivernois » (2).

Sur les mutations de censives, la plupart des coutumes établissaient un droit unique, qui recevait, suivant les pays, les noms de lods et ventes (coutume d'Etampes, art. 48), ventes (coutume de Paris, art. 76 et 81), ventes et issues, ventes et honneurs, ventes et venterolles, ventes et vins, ventes et gants, treizièmes (Normandie) ; le taux variait d'une région à une autre ; il était, le plus souvent, du douzième, soit 8,33 p. % (3). Quelques coutumes traitaient les lods et les ventes comme deux taxes distinctes ; telle était la cou-

(1) Ferrière, *Dictionnaire de droit et de pratique*, nouvelle édit., Toulouse, 1779, v^o Quint et requint.

(2) Ferrière, *op. cit.*, v^o Quint en montant ; Guy Coquille, art. 21 du chapitre IV (des fiefs) de la *coutume de Nivernais*.

(3) Beaumanoir, *Coutume de Beauvoisis*, XXVII, 7 ; Bosquet, *op. cit.*, v^o Lods ; Ferrière, *op. cit.*, v^o Lods et ventes. En Normandie, malgré le nom de treizièmes, le droit était dû à raison de 20 deniers pour livre, ce qui correspond au douzième du prix.

tume de Sens, d'après laquelle il devait être payé 20 deniers tournois par livre pour les lods et pareille somme pour les ventes, à condition toutefois que le seigneur justifiât qu'il avait titre à cet effet. Les lods et ventes étaient souvent accompagnés de diverses taxes accessoires : c'est ainsi que la formalité de l'ensaisinement, dont l'obligation disparut peu à peu, servit de prétexte à la perception d'un droit de saisine (1).

Suivant les coutumes, les droits de mutation étaient dus tantôt (et c'était la règle la plus fréquente) par le vendeur, tantôt par le vendeur et l'acheteur, tantôt par ce dernier seul, le tout sous réserve des conventions des parties (2).

L'acte par lequel le propriétaire d'un immeuble l'abandonnait à ses créanciers en paiement d'une dette, était assimilé à la vente, au point de vue des profits seigneuriaux (3).

Les échanges sans soulte échappaient généralement au droit de quint et aux lods et ventes (4). Rares étaient les coutumes qui, comme celle de Nivernais,

(1) Esmein, *op. cit.*, p. 214; Glasson, *op. et loc. cit.*

(2) Pothier, *op. et loc. cit.*; Glasson, *eod. loc.*

(3) Ferrière, *op. cit.*, v^o Mutation en matière de censives.

(4) « Il n'est pas dû de lods et ventes en matière d'échange, *permutatis fundis nulla laudimia debentur* », dit Denisart (*Collection de décisions nouvelles*, v^o Lods, n^o 16), qui cite à l'appui Chopin, sur la *Coutume de Paris*, liv. I, tit. III, n^o 21, et Ferron, sur la *Coutume de Bordeaux*, p. 72 et 289.

les y assujettissaient (1). Quelques-unes, comme celle d'Orléans et de Lorris, les déclaraient exempts de tous profits seigneuriaux, lorsque les fiefs ou les censives échangés dépendaient du même seigneur, mais, dans le cas contraire, soumettaient la mutation au droit de rachat pour les fiefs, aux lods et ventes pour les censives (2). — Quand l'échange comportait une soulte ou « tournes », les droits ordinaires de la vente étaient dus en toute hypothèse jusqu'à concurrence de la soulte (3). — L'échange d'un immeuble contre des marchandises ou d'autres objets mobiliers était considéré comme une vente. — A ces règles coutumières, variables suivant les localités, se superposa, au XVII^e siècle, une série d'édits et de déclarations qui eurent pour but d'établir au profit du roi, sur les échanges

(1) *Cout. de Nivernais*, ch. IV, art. 26, et ch. V, art. 7. « La vérité, dit Guy Coquille, est que par l'eschange il y a vraie mutation d'homme ; pourquoi est raison que le seigneur prenne profit pour l'approbation et investiture du nouvel homme. »

(2) *Cout. d'Orléans*, tit. I^{er}, art. 13 ; tit. II, art. 110 ; — *Cout. de Lorris*, ch. I^{er}, art. 61 ; ch. II, art. 24. Le profit de rachat était le droit qu'avait le seigneur de percevoir le revenu de l'année du fief relevant de lui, toutes les fois qu'il changeait de mains, sauf lorsque c'était à titre de vente ou contrat équipollent à vente et dans quelques autres cas exemptés par la coutume. Cf. Pothier, *Coutume... d'Orléans*, Intr. au titre des fiefs, n^o 175.

(3) *Livre de Jostice et de Plet*, liv. XII, 13, § 2 : « L'en ne rent pas los de chose aumonée, ne de change but à but à héritage. Et si l'en change partie à héritage et partie à deners, a-t-il los ? Oïl, de tant comme il aura deners .. » — *Cout. d'Orléans et de Lorris*, art. cités ; Glasson, *op. et loc. cit.*

immobiliers, les droits féodaux dus en cas de vente. Cette législation nouvelle, motivée par l'accroissement des dépenses publiques et présentée comme un remède aux fraudes commises à propos des ventes d'immeubles, s'appliqua, non sans résistance, d'abord aux seuls échanges de terres et héritages contre des rentes foncières ou constituées à prix d'argent (édit de mai 1645, déclaration du 20 mars 1673), puis aux échanges d'héritages contre héritages ou d'héritages contre des droits, rentes et redevances quelconques, avec ou sans soulte (édit de février 1674). Une déclaration du 1^{er} mai 1696 précisa la portée des actes précédents, en disposant que ces taxes seraient perçues même dans les pays dont la coutume attribuait au seigneur un droit de mutation pour échange, pourvu que celui-ci fût inférieur au droit de vente, le surplus seul étant dû au roi (1).

Les partages entre cohéritiers bénéficiaient presque partout d'une exonération complète, même lorsqu'ils comportaient des soultes ou retours de lots. Il existait cependant quelques coutumes qui n'étendaient pas l'exemption aux soultes (coutumes de Tours, de Nivernois, de Lorris, par exemple) (2). — La licitation n'était affranchie des droits ordinaires que si l'im-

(1) On trouvera ces différents textes, ainsi que la plupart de ceux cités plus loin, dans le *Recueil d'édits* de Néron et Girard, publié en 1720.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v^e Partage, n^o 3.

meuble ne pouvait pas être commodément partagé et si, en outre, on se trouvait en présence d'une indivision forcée *necessitate juris* ; un étranger, acquéreur de la portion d'un des copropriétaires, n'aurait pas pu faire liciter l'immeuble et s'en rendre adjudicataire sans payer les droits au seigneur (1)

On sait que, lorsque le roi acquérait des immeubles situés dans la directe des seigneurs, les mouvances particulières étaient éteintes et que les biens « rappelaient » à la mouvance immédiate de la couronne, « S. M. ne pouvant être tenue de devoirs envers qui que ce fût. » Mais cette distraction de mouvance ne s'opérait pas sans indemnité ; un édit du mois d'avril 1667 disposait notamment qu'en cas d'acquisition faite par le roi dans les censives des seigneurs, ceux-ci recevraient en outre des lods et ventes, une rente annuelle sur le domaine, telle que les arrérages pussent, en soixante ans, égaler le profit d'une mutation (2).

Les charges imposées aux mutations immobilières par les usages féodaux enrichissaient les seigneurs et non l'Etat. Un édit du mois de mai 1715, interprétant les actes d'aliénation et d'engagement des terres du domaine royal dérogea à ce principe, en décidant que les droits afférents aux fiefs dont la seigneurie avait été aliénée par le roi, seraient payés au roi lui-

(1) Ferrière, *op. cit.*, vis Licitation et mutation en matière de censives.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v^o Indemnité due par le roi.

même, au lieu d'être versés aux seigneurs ; ces derniers devaient au contraire continuer à jouir des lods et ventes dus à raison des héritages censuels et roturiers.

Si les taxes modernes de mutation dérivent des droits féodaux, elles en diffèrent pourtant d'une manière profonde dans leur principe même ; les profits seigneuriaux n'étaient pas un impôt établi par le souverain en vue de subvenir aux dépenses publiques ; c'est dans les rapports des membres de la hiérarchie féodale qu'ils avaient leur racine ; ils impliquaient la reconnaissance du domaine éminent qui appartenait au seigneur et représentaient le prix de son consentement à la vente. Il subsista des traces nombreuses de cette origine ; la possession immémoriale constituait une justification suffisante des prétentions du seigneur (1) ; les droits pouvaient faire l'objet de transaction entre lui et le redevable (2) ; les alleux en étaient affranchis en principe. D'autre part, le seigneur n'était pas obligé d'investir l'acheteur, il pouvait, au lieu de percevoir les droits, ramener la tenure à lui, en remboursant le prix d'acquisition ; il exerçait alors le re-

(1) Denisart, *op. cit.*, v^o Droits seigneuriaux, n^{os} 16 et suiv. : « En matière de droits seigneuriaux qui sont de droit commun, les actes qui établissent la possession suppléent les titres originaux ; ce serait souvent réduire les seigneurs à l'impossible que d'exiger d'eux la représentation des titres primordiaux ».

(2) Pothier, *op. cit.*, n^o 119 ; Esmein, *op. cit.*, ch. II, sect. I, § 1, n^o 2.

trait féodal (1) ; c'est à raison de cette faculté que le seigneur, dans le cas où il acceptait la vente, était irrecevable à arguer de vileté le prix et à demander qu'il fût procédé à une estimation (2).

II

La législation générale n'eut qu'à s'inspirer des coutumes particulières de la féodalité pour trouver dans les mutations foncières l'occasion de garnir le trésor royal. Les immeubles tenus en fief ou en censive furent les premiers atteints ; en vertu d'un édit de décembre 1703, tous les contrats de vente, échange et autres titres translatifs de la propriété de ces immeubles, durent être enregistrés au greffe des insinuations des bailliages ou autres sièges royaux dans le ressort desquels les biens étaient situés, « pour lequel enregistrement serait payé audit greffier le centième denier du prix desdits biens ou de la valeur d'iceux, en cas que le prix n'y fût pas exprimé, suivant l'estimation qui en serait faite à l'amiable ou par personne convenue ou nommée d'office (3). » Pour éviter de donner à la

(1) Le seigneur perdit ce privilège à l'égard des tenures roturières, du moins dans le droit commun. Cf. Esmein, *op. cit.*, p. 214 ; Ferrière, *op. cit.*, v^{is} Retrait féodal et retrait censuel.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v^o Lods.

(3) D'après l'édit de 1703, pour les biens dont le prix ou la valeur excédait 10.000 livres, il ne pouvait être payé plus de 100 livres ; mais ce maximum fut supprimé par un édit d'août 1706.

nouvelle charge imposée aux propriétaires une apparence purement fiscale, on recourait donc à l'institution déjà ancienne de l'insinuation, créée par l'ordonnance de Villers-Cotterets en 1539 en vue d'assurer la publicité des donations, et le préambule de l'édit de 1703 justifiait l'extension de cette formalité en alléguant qu'il était nécessaire, pour le recouvrement des droits féodaux, que le roi et les seigneurs eussent connaissance des mutations survenues dans leurs mouvances ou dans leurs censives. Peu de temps après, une déclaration du 19 juillet 1704, sous prétexte de mettre fin aux contestations qui s'étaient élevées sur le point de savoir si un immeuble était ou non soumis aux profits féodaux, astreignit à l'insinuation et au paiement du centième denier les alleux eux-mêmes. — Comme les lods et ventes le droit de centième denier était dû à raison du fait même de la mutation, indépendamment de l'écrit qui pouvait la constater (1); comme eux, il n'atteignait que les transmissions de propriété foncière. En cas d'échange, il était perçu sur la valeur entière de chacun des immeubles aliénés, cet acte emportant une double mutation (2). La dation en paiement était assimilée à la vente (3). Le partage

(1) Cette règle a été affirmée à plusieurs reprises par la cour de cassation. Cf. notamment un arrêt du 9 octobre 1811, cité par Merlin, *Rép.*, v^o Mutation, § 4.

(2) Denisart, *op cit.*, v^o Centième denier, n^o 19; Bosquet, *op. cit.*, v^o Echange.

(3) Bosquet, v^o Abandonnement; art. XVI, al. 2 du tarif joint à

au contraire, n'ayant qu'un effet déclaratif, n'était pas sujet au centième denier ; cet impôt n'était dû que sur les soultes ou retours de lots (1). Quant à la licitation, elle donnait ouverture aux droits soit pour la totalité du bien, s'il était acquis par un étranger, soit, en cas d'adjudication au profit d'un des copropriétaires, pour la masse excédant sa propre part ; elle bénéficiait toutefois de la même exemption que le partage, s'il était convenu que le cohéritier adjudicataire n'aurait rien à déboursier et paierait les autres en moins prenant jusqu'à concurrence du prix de la licitation (2).

Les transmissions d'immeubles tombaient en outre sous le coup de la législation relative au contrôle. Après plusieurs essais, dont le premier remontait à l'ordonnance de Blois de juin 1581, le contrôle fut définitivement imposé aux actes notariés par un édit de mars 1693. Un édit d'octobre 1705 prescrivit d'y soumettre les actes sous-seings privés, avant de les produire en justice ou de les citer dans un acte public. Une déclaration du 21 novembre 1706 porta que les arrêts, sentences et jugements ne pourraient être scellés qu'après avoir été contrôlés. — A l'inverse du centième denier, le droit de contrôle était perçu à l'occasion des actes et non des mutations ; aussi, dans les échanges, était-il dû seulement sur l'un des deux im-

la déclaration du 29 septembre 1722 (dans Bosquet, t. I, p. XXXIV).

(1) Bosquet, *op. cit.*, v° Partage.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v° Licitation.

meubles ; par contre, en cas de partage ou de licitation, il était calculé sur la valeur entière de tous les biens partagés ou licités (1). Le tarif, remanié et augmenté à plusieurs reprises, fut fixé en dernier lieu par la déclaration du 29 septembre 1722 ; le même taux s'appliquait à toutes les mutations à titre onéreux de propriétés mobilières ou immobilières ; il était gradué de la façon suivante :

Pour un prix ou une valeur inférieure à 50 l.	5 sous ;
De 50 à 100 l.	10 sous ;
De 100 à 200 l.	1 livre ;
Pour 200 l. et au-dessus, jusqu'à 10.000 l.	10 sous par 100 l. ;
Pour 10.000 l.	50 livres ;
Et au delà	20 sous d'augmentation par 1.000 l. (2).

Aux droits précédents s'ajoutaient encore ceux de scel ou de sceau, qui frappaient les grosses des jugements et, jusqu'en 1706, celles des actes notariés. Établis anciennement en vue de fournir au gouvernement royal l'occasion de créer des charges nouvelles, ils étaient perçus au profit d'officiers spéciaux, qui

(1) Bosquet, *op. cit.*, v^{is} Echange, partage, licitation.

(2) Le tarif de 1722 resta en vigueur jusqu'à la fin de l'ancien régime. Bosquet le reproduit dans son *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*, t. I, p. XXI. Pour les tarifs antérieurs, cf. les déclarations du 20 avril 1694 et du 14 juillet 1699 et le tarif arrêté par le roi en son conseil le 20 mars 1708,

scellaient les actes et les jugements ; c'est ce qu'on appelait le petit scel, par opposition au grand sceau, apposé par le garde des sceaux de France sur les actes émanant de la grande chancellerie (édits, lettres patentes, etc.) Le droit de petit scel des expéditions et extraits délivrés par les notaires, garde-notes et tabellions royaux, pour les actes antérieurs au 1^{er} octobre 1706, avait été fixé, en dernier lieu, par le tarif du 10 novembre 1699 ; on payait, pour les transmissions d'immeubles d'une valeur de 100 livres et au-dessous, 10 sous ; de 100 à 500 livres, 20 sous ; de 500 livres et au-dessus, 40 sous (1). Mais un édit d'août 1706 vint exempter du droit de sceau les actes des notaires ; un autre édit, du mois de novembre suivant, conféra à ces officiers publics le droit de les sceller eux-mêmes et leur permit de percevoir un sol comme rémunération de cette formalité. Quant aux actes judiciaires, le dernier tarif en vigueur, celui du 20 mars 1708, portait que, pour les adjudications faites en justice ou celles des biens vendus par décret, licitation volontaire ou forcée, il serait payé, au-dessous de 1.000 livres, 37 sous 6 deniers ; de 1.000 à 4.000 livres, 3 livres 15 sous ; à partir de 4.000 livres et au-dessus, 7 livres 10 sous (2).

Ce n'est pas tout. On sait qu'en vertu d'une législation établie définitivement par un édit d'août 1674,

(1) Bosquet, *op. cit.*, t. I, p. XIII.

(2) Bosquet, *op. cit.*, t. I, p. XVI.

à la suite de plusieurs tentatives infructueuses, les actes publics et généralement tous ceux destinés à faire foi en justice, devaient être écrits sur papier ou parchemin timbré (1). Les décrets forcés ou volontaires de licitation ou adjudication étaient assujettis à l'emploi du parchemin ; les contrats de vente et d'échange devaient être rédigés sur papier ou sur parchemin suivant l'usage des lieux, mais on n'en pouvait pas poursuivre l'exécution sans les avoir mis en parchemin (2). Le tarif, fixé en dernier lieu par un édit de février 1748, allait, en principal, de 10 deniers pour le quart de feuille de petit papier, à 3 sous 4 deniers pour la feuille de grand papier, et de 10 sous pour le quart de peau de parchemin à 1 livre 13 sous 4 deniers pour la peau entière (3).

Enfin l'Ancien Régime connaissait, sous le nom de sous pour livre, l'équivalent de nos modernes décimes ; c'est ainsi que les droits de contrôle, de petit scel, de centième denier et ceux sur le papier et le

(1) Cf. pour l'histoire, Guyot, *Rép.*, v^o Formule.

(2) Déclaration du 19 juin 1691 ; Bosquet, *op. cit.*, v^o Formule.

(3) Ces droits étaient en augmentation sensible sur les tarifs antérieurs ; le tarif de la déclaration du 18 avril 1690 allait de 8 deniers pour le quart de feuille de petit papier à 2 sous 8 deniers pour la feuille de grand papier, et de 8 sous pour le quart de peau de parchemin à 1 livre 7 sous pour la peau entière. Celui de l'ordonnance de juin 1680 allait de 6 deniers pour le quart de feuille de petit papier à 2 sous pour la feuille de grand papier, et de 6 sous pour le quart de peau de parchemin à 20 sous pour la peau entière.

parchemin timbrés furent élevés d'abord d'un dixième (deux sous pour livre) par des déclarations des 3 mars 1705, 7 juillet 1705, 26 décembre 1705, 18 septembre 1706. Une déclaration du 4 mai 1715 porta l'augmentation au double, soit à quatre sous pour livre, dont la perception, supprimée en 1717 et rétablie par lettres patentes du 18 mars 1718, fut successivement prorogée jusqu'au 31 décembre 1768. Un cinquième sou pour livre fut même ajouté temporairement aux tarifs du centième denier, du contrôle et du petit scel, en vertu d'une déclaration du 3 février 1760, jusqu'au 30 septembre 1760 (1).

Certaines provinces, telles que l'Alsace, l'Artois, la Flandre, le Hainaut, échappaient à la législation du centième denier, du contrôle et du petit scel (2). Les notaires de Paris étaient exemptés du contrôle ; cet impôt était remplacé par un supplément aux droits sur le papier et le parchemin timbrés (3).

III

La Révolution affranchit les mutations des profits seigneuriaux. Le décret des 15-28 mars 1790 déclara ceux-ci simplement rachetables ; ceux des 18 juin-

(1) Bosquet, *op. cit.*, v^o Quatre sous pour livre.

(2) Bosquet, *op. cit.*, v^o Abonnement ; Guyot, *Rép.*, t. IV, v^o Contrôle, p. 664.

(3) Bosquet, *op. cit.*, v^o Contrôle des actes des notaires de Paris.

6 juillet 1792 et des 25-28 août 1792 les supprimèrent sans indemnité, réserve faite du cas, tout à fait rare, où les bénéficiaires justifieraient, par la production du titre primitif d'inféodation, d'accensement ou de bail à cens, qu'ils étaient le prix et la condition d'une concession du fonds pour lequel ils étaient perçus ; enfin le décret du 17 juillet 1793 les anéantit sans retour en ordonnant le brûlement des titres constitutifs ou récongnitifs des droits abolis.

Mais les assemblées de la Révolution conservèrent l'impôt de mutation perçu au profit de l'Etat. La loi des 5-19 décembre 1790 convertit les anciens droits en une taxe unique, qui s'appela droit d'enregistrement. Sur deux points importants elle consacra des innovations qui devaient compromettre singulièrement le rendement de l'impôt. D'une part, elle abandonna la règle qui rattachait l'exigibilité du droit à la mutation elle-même ; les actes seuls furent astreints à l'enregistrement dans un délai déterminé, et encore les actes sous seings privés n'encouraient-ils la pénalité du double droit que si, après expiration du délai, ils étaient produits en justice ou énoncés dans un acte authentique (1). D'autre part, l'Assemblée Consti-

(1) Cf. dans le *Rép.* de Dalloz, v^o Enregistrement, n^o 2055, l'indication de plusieurs arrêts de la Cour de cassation décidant que, sous l'empire de la loi de 1790, l'administration n'était pas autorisée à poursuivre le recouvrement des droits sur les mutations verbales ou sur les mutations constatées par un acte sous

tuante désarma l'administration contre les fraudes portant sur le prix des mutations en lui retirant la faculté, qu'elle possédait pour la perception du centième denier, d'exiger l'expertise (1). La législation ne tarda pas à être corrigée sur ces deux points. La loi du 9 vendémiaire an VI rendit à l'impôt le caractère qu'il avait sous l'Ancien Régime ; non seulement l'article 30 porta que tout acte sous signatures privées translatif de propriété foncière serait soumis à l'enregistrement dans les trois mois du jour de sa date et avant qu'il pût en être fait usage en justice ou devant quelque autorité constituée ou devant notaire, à peine de triple droit, mais en outre l'article 33 déclara que les mutations présumées verbales seraient suffisamment établies, relativement à la demande des droits, soit par des paiements faits d'après les rôles de la contribution foncière, soit par des baux passés par le nouveau possesseur, soit enfin par des transactions ou tous autres actes constatant sa propriété ; et l'article 34 ajouta que tout nouveau possesseur d'immeuble qui, après avoir laissé passer le délai fixé pour l'enregistrement de sa déclaration, agirait en sa qualité de possesseur soit en justice, soit devant quelque autorité

seings privés non produit en justice, ni énoncé dans un acte authentique.

(1) Sur les garanties dont disposait le fisc pour le recouvrement des droits sous l'ancien régime, cf. Stourm, *Les finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*, t. I, p. 412.

constituée ou devant notaire, serait contraint au double droit. La loi du 22 frimaire an VII a reproduit les dispositions des articles 30 et 33 de la loi de l'an VI, dans ses articles 22 et 12, en abaissant toutefois le taux de l'amende du triple au double droit (art. 38). Le législateur paraît avoir confirmé, dans ces textes, le retour aux règles anciennes ; néanmoins, sa volonté à cet égard ne s'y manifeste pas encore d'une manière expresse ; deux ans plus tard au contraire, la loi du 29 ventôse an IX lève tous les doutes ; son article 4 prescrit en termes formels, à peine du double droit, l'enregistrement des mutations d'immeubles entre vifs dans le délai de trois mois, « alors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires » ; il ajoute qu'à défaut d'actes il doit y être suppléé par des déclarations détaillées et estimatives ; le délai de trois mois a, dans ce cas, pour point de départ, la date de l'entrée en possession (1). Enfin, en vertu des articles 17 et 19 de la loi du 22 frimaire an VII, la régie a recouvré le droit de recourir à l'expertise. Quand l'estimation excède le huitième du prix fixé par le contrat, les frais d'expertise sont à la charge de l'acquéreur (art. 18 de la loi de frimaire),

(1) Cette règle ne vise que les conventions opérant un effet translatif au sens de la loi fiscale. Elle ne s'applique donc pas aux mutations résultant soit de partage sans soulte, soit de constitution ou dissolution de société.

et le double droit est encouru sur le supplément d'estimation (art. 5 de la loi du 27 ventôse an IX.)

Les ventes, cessions et rétrocessions et les licitations portant adjudication à d'autres que les copropriétaires, furent taxées en 1790 à raison de 40 sous pour 100 livres ; en ligne directe le droit était réduit à 20 sous pour 100 livres. Ce dernier taux fut aussi celui des soultes de partage et des licitations entre copropriétaires. Les partages d'immeubles sans soulte ni retour ne furent assujettis qu'à un droit fixe de 20 sous. Les échanges supportèrent un droit de 20 sous pour 100 livres à raison de la valeur d'une des parts ; en cas de retour ou de plus-value, le droit devait être réglé à 20 sous pour 100 livres sur la moindre portion et comme pour vente sur le retour ou la plus-value. Le tarif de la loi de 1790 ne tarda pas à être relevé. Une loi du 9 pluviôse an IV doubla les droits proportionnels sur les mutations d'immeubles entre vifs et décupla les droits fixes. Celle du 14 thermidor an IV, qui abrogea la précédente, remania légèrement le tarif ; le taux en fut fixé par elle à 4 % pour les ventes et pour les licitations portant adjudication à d'autres que les copropriétaires ; à 2 % pour les ventes en ligne directe et pour les licitations et retours de partage entre copropriétaires ; à 2 % sur la valeur de l'une des parts, pour les échanges entre quelque personne que ce fût, et, en cas de retour, à 4 % sur le montant de la soulte ; les partages sans soulte ni retour ne furent

soumis en l'an IV qu'à l'ancien droit fixe de 20 sous ; mais la loi du 9 vendémiaire an VI les assujettit eux-mêmes à un droit proportionnel de 1/2 % (art. 26.) La loi du 22 frimaire an VII imposa au droit proportionnel de 4 %, sans égard à la qualité des parties, « les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocessions et tous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux » ; par exception elle assujettit seulement à un droit fixe de un franc « les adjudications à la folle enchère, lorsque le prix n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication, si elle a été enregistrée » (1), et « les résiliements purs et simples faits par acte authentique dans les 24 heures des actes résiliés. » (2) Les échanges d'immeubles bénéficiaient d'un tarif réduit : 2 % ; le droit était perçu sur la valeur d'une des parts, lorsqu'il n'y avait ni soulte ni retour ; dans le cas contraire, le droit était payé « à

(1) Lorsque le prix est supérieur à celui de la première adjudication, le droit de vente est perçu seulement sur l'excédent. Il en est de même si le prix, sans excéder celui de la première adjudication, est supérieur à la valeur sur laquelle ont été établis les droits ; tel est le cas où, pour un immeuble indivis, la première adjudication a été tranchée au profit d'un copropriétaire et la deuxième au profit d'un tiers.

(2) Cette disposition n'a plus de base dans le droit civil, depuis que le simple consentement suffit pour le transfert de la propriété ; elle est un vestige de la règle du droit féodal, d'après laquelle la vente elle-même était soustraite aux droits, si la résiliation intervenait avant toute tradition dans un délai très court, que beaucoup de coutumes fixaient à 24 heures.

raison de 2 francs par 100 francs sur la moindre portion, et comme pour vente sur le retour ou la plus-value. » Les partages entre copropriétaires, à quelque titre que ce fût, n'étaient sujets, d'après la loi de frimaire, qu'à un droit fixe de 3 francs ; mais les soultes de partages, ainsi que les parts indivises acquises par licitation étaient soumises au taux de 4 %. Le même droit fixe de 3 francs était dû pour les actes de société ne portant ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ; pour les actes de dissolution de société remplissant les mêmes conditions ; pour les apports déclarés dans les contrats de mariage, à condition qu'ils fussent effectués par les époux et ne constituassent point une convention indépendante (vente, donation, etc.)

Aux droits d'enregistrement proprement dits, il faut ajouter les droits de transcription. Peu de temps après l'organisation de la transcription par la loi du 11 brumaire an VII, celle du 21 ventôse de la même année décida (art. 25) que « le droit sur la transcription des actes emportant mutation de propriété immobilière serait de 1 1/2 % du prix intégral desdites mutations, suivant qu'il aurait été réglé à l'enregistrement. » Déjà la loi du 9 ventôse an VI (art. 62) avait établi un droit proportionnel de 1 1/2 % sur le prix intégral des mutations que les nouveaux possesseurs voulaient purger d'hypothèques.

Quant aux droits de timbre, le tarif en fut fixé par la loi des 12 décembre 1790-11 février 1791, qui abolit la formule, mais conserva le système du timbre de dimension. La loi du 13 brumaire an VII l'augmenta d'une manière très sensible :

Format	Tarif de 1790-91.	Tarif de l'an VII.
Très grand registre	15 sous	»
Grand registre	10 sous	1 fr. 50
Grand papier	8 sous	1 fr. »
Moyen papier	6 sous	0 fr. 75
Petit papier	4 sous	0 fr. 50
Demi-feuille et petit papier.	2 s. 6 d.	0 fr. 25

IV

Ces tarifs ont été modifiés à plusieurs reprises au cours du XIX^e siècle.

Une première réforme eut lieu en 1816. En vue d'éviter un surcroît de frais, les particuliers négligeaient fréquemment la transcription ; pour remédier au préjudice que cette abstention causait au trésor, la loi du 28 avril 1816 (art. 54) disposa que, dans tous les cas où les actes seraient de nature à être transcrits au bureau des hypothèques, le droit d'enregistrement serait augmenté de 1 1/2 % et que la transcription ne donnerait plus lieu à aucun droit proportionnel ; l'article 61 ajouta qu'il ne serait dû qu'un droit fixe de 1 franc pour les actes sur lesquels le droit de transcription

aurait été acquitté lors de l'enregistrement. L'article 52 fit spécialement application de la nouvelle règle à la vente dans les termes suivants : « Le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles est fixé à 5 1/2 %, mais la formalité de la transcription au bureau de la conservation des hypothèques ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel » (1).

Le droit fixe des adjudications sur folle enchère fut porté à 3 francs par la loi du 28 avril 1816 et à 4 fr. 50 par celle du 28 février 1872. Il s'élève aujourd'hui, dans le cas où l'adjudication a lieu devant un tribunal, à 7 fr. 50, tarif minimum des jugements définitifs, d'après la loi du 26 janvier 1892 (2). Le droit fixe

(1) On est d'accord pour admettre que ce taux de 5 1/2 p. 100 a dans son ensemble le caractère d'une taxe d'enregistrement, tandis que, pour les actes autres que la vente, on distingue, dans la somme perçue par le receveur de l'enregistrement en vertu de l'article 54, un droit d'enregistrement et un droit de transcription. L'intérêt de cette question est loin d'être purement théorique ; de l'interprétation particulière donnée à l'article 52 il résulte que le droit est perçu au taux de 5 1/2 p. 100 en principal même sur les ventes qui ne sont pas de nature à être transcrites, telles que les ventes verbales ou les adjudications prononcées au profit du tiers détenteur à la suite de la surenchère des créanciers hypothécaires (à supposer, dans ce deuxième exemple, qu'un supplément de droit soit dû sur l'excédent du prix, ce qui est contesté ; cf. *infra*, p. 32) ; d'autre part, au point de vue des pénalités, les droits en sus sont calculés sur le taux global de 5 1/2 p. 100 en principal. Cf. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 667 et t. II, n° 721.

(2) Sol. régie, 18 avril 1899, S., 1900, 2, 224, et note de M. Wahl.

des résiliements purs et simples opérés dans les 24 heures fut élevé à 2 francs par la loi du 28 avril 1816, et à 3 francs par celle du 28 février 1872. Le droit d'enregistrement sur les partages, les actes de société et les contrats de mariage, après avoir été porté, par la loi du 28 avril 1816, à 5 francs et transformé, par la loi du 28 avril 1872, en un droit gradué, fut remplacé, en vertu de la loi du 28 avril 1893, par un droit proportionnel, du taux de 0,15 % pour les partages et de 0,20 % pour les contrats de mariage et les actes de société. Le droit fixé sur les actes portant dissolution de société ne subit d'autre changement que l'élévation au taux de 5 francs par la loi du 28 avril 1816.

Les échanges bénéficièrent, au contraire, d'une réduction importante pendant un demi-siècle, grâce à la loi du 16 juin 1824, qui abaissa le droit d'enregistrement à 1 % ; le taux primitif de 2 % ne fut rétabli que par la loi du 21 juin 1875. D'autre part, en vue de corriger les inconvénients de notre régime successoral, qui peut entraîner, au grand détriment de la culture, un véritable émiettement du sol, l'Etat chercha à favoriser les échanges d'immeubles ruraux ; cette législation spéciale remonte à la loi du 16 juin 1824, qui n'assujettit cette sorte d'échange qu'à un droit fixe de 1 franc ; elle fut, dix ans plus tard, abrogée par la loi du 24 mai 1834, à raison des fraudes auxquelles elle avait donné lieu ; cette mesure radicale suscita des plaintes très vives ; ce n'est qu'en

1870, à la suite de l'enquête agricole de 1869, qu'on leur donna partiellement satisfaction (loi du 27 juillet 1870). Le régime actuellement en vigueur a été fixé par la loi du 3 novembre 1884 ; cette loi soumet à une taxe de 0,20 %, pour tous droits proportionnels d'enregistrement et de transcription, les échanges d'immeubles ruraux situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes ; elle accorde la même faveur aux échanges de biens situés en dehors de cette limite, lorsque l'un des biens échangés est contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le reçoit et à la condition que les contractants aient acquis ces immeubles par acte enregistré depuis plus de deux ans ou à titre héréditaire (1). Bien que la loi ne visât, au point de vue de la transcription, que le droit proportionnel, la régie étendait l'exemption au droit fixe lui-même ; elle a admis l'opinion opposée pour la taxe hypothécaire de 0,25 %, créée par la loi du 27 juillet 1900 ; le tribunal d'Autun, par jugement du 28 décembre 1903, a condamné ces prétentions nouvelles, en se fondant sur ce que la taxe hypothécaire, destinée

(1) Cette dernière exigence a pour but d'éviter les abus qui s'étaient produits sous l'empire de la loi du 16 juin 1824 ; sans cette précaution, il suffirait, pour bénéficier du tarif réduit, d'acquérir, à la veille de l'échange, une très petite parcelle contiguë à l'immeuble de l'autre contractant, par exemple une faible portion du fonds même à échanger. A vrai dire, la condition écrite dans la loi de 1884 dépasse le but, puisqu'elle semble viser aussi les immeubles qui font l'objet de l'échange.

à remplacer non seulement l'ancien droit fixe, mais aussi les droits de timbre, a le caractère d'un droit de transcription (1). Le montant de la soulte ou de la plus-value supporte, comme dans les échanges ordinaires, les mêmes droits que la vente ; la loi du 27 juillet 1870 avait réduit à 1 % le droit à percevoir sur la soulte ou la plus-value, lorsque celle-ci n'excédait pas le quart de la valeur de la moindre part ; cette faveur supplémentaire a été supprimée par la loi du 3 novembre 1884.

Le tarif des droits de timbre fut considérablement élevé, d'abord en 1816 (loi du 28 avril 1816, art. 62), puis en 1862 (loi du 2 juillet 1862, art. 17) :

Format	Tarif de 1816	Tarif de 1862
Grand registre	2 fr.	3 fr.
Grand papier	1 fr. 50	2 fr.
Moyen papier	1 fr. 25	1 fr. 50
Petit papier	0 fr. 70	1 fr.
Demi-feuille de petit papier	0 fr. 35	0 fr. 50

Tous les tarifs ci-dessus rappelés concernent seulement le principal des droits. Les décimes y apportent une surcharge qui est loin d'être négligeable. Le premier décime remonte à la période révolutionnaire ; établi par une loi du 6 prairial an VII « à titre de subvention extraordinaire de guerre pour l'an VII », il frappait les droits d'enregistrement, de timbre, d'hypothèque et les amendes. La loi du 17 fructidor an VII

(1) Cf. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. III, n. 849.

décida qu'il continuerait d'être perçu à partir du 1^{er} vendémiaire an VIII. La loi du 28 avril 1816 (art. 67) en exonéra seulement les droits de timbre. La loi du 14 juillet 1855 décida que le principal des impôts et produits de toute nature soumis au décime par les lois en vigueur serait augmenté d'un nouveau décime jusqu'au 1^{er} janvier 1858. Ce deuxième décime fut rétabli du 1^{er} juillet 1862 à la fin de l'année 1863 en vertu de la loi du 2 juillet 1862 et prorogé pendant l'exercice 1864 par la loi du 13 mai 1863. La loi du 4 juin 1864 le réduisit de moitié à compter du 1^{er} juillet 1864 ; celle du 18 juillet 1866 le supprima complètement, pour les mutations d'immeubles à titre onéreux, à partir du 1^{er} janvier 1867. La loi du 23 août 1871 rétablit le double décime sur tous les droits qui étaient restés frappés du premier décime de guerre de l'an VII et étendit en outre les deux décimes aux droits de timbre. Une surtaxe de 5 %, soit un demi-décime, y fut ajoutée en 1873, sauf sur les droits de timbre (Loi du 30 décembre 1873.) Ainsi le principal de l'impôt s'est trouvé accru pour les droits d'enregistrement et de transcription, d'un quart ; pour les droits de timbre, d'un cinquième.

Deux lois récentes ont encore retouché, sur plusieurs points importants, le régime fiscal des mutations foncières ; l'une est relative aux formalités de la transcription, l'autre aux actes de vente, d'échange et de partage.

La loi du 27 juillet 1900 a supprimé le droit fixe de transcription et affranchi du timbre les registres de toute nature tenus dans les bureaux des hypothèques, les pièces produites par les requérants pour obtenir l'accomplissement des formalités hypothécaires, les reconnaissances de dépôt qui leur sont remises par les conservateurs, ainsi que les états, certificats, extraits et copies dressés par ceux-ci. Elle a remplacé ces différents droits par une taxe proportionnelle de 0,25 %, liquidée sur le prix ou la valeur des immeubles suivant les règles applicables à la perception des droits d'enregistrement. Cette taxe suit les sommes de 20 en 20 francs inclusivement et sans fractions. Elle n'est pas sujette aux décimes (1). Il a été jugé, à propos de cette taxe, que « le fait matériel de la transcrip-

(1) La loi du 27 juillet 1900 provient du projet présenté le 19 février 1900 par M. Caillaux (*J. Off.*, 1900, Ch. doc., S. O., p. 533). Cette réforme avait déjà fait l'objet de plusieurs projets ou propositions de lois :

Proposition de MM. Barbe et autres, du 29 mars 1890 (*J. Off.*, 1890, Ch. doc., S. O., p. 631).

Proposition de MM. Siegfried et autres, du 14 mars 1891 (*J. Off.*, 1891, Ch. doc., S. O., p. 710).

Proposition de MM. Dupuy-Dutemps et Brisson, du 20 décembre 1893 (*J. Off.*, 1893, Ch. doc., S. E., p. 282).

Projet de M. Doumer, du 20 janvier 1896 (*J. Off.*, 1896, Ch. doc., S. O., p. 3).

Projet de M. Cochery, du 5 avril 1897 (*J. Off.*, 1897, Ch. doc., S. O., p. 930).

Proposition de M. Bertrand, du 25 octobre 1898 (*J. Off.*, 1898, Ch. doc., S. E., p. 94).

tion reste toujours la cause et la base du droit », et que, par suite, dans les adjudications sur surenchère, la taxe doit être calculée sur l'intégralité du prix payé par le nouvel adjudicataire, sans déduction du montant de la taxe antérieurement acquittée par l'adjudicataire primitif (1).

La loi de finances du 22 avril 1905 a exempté des droits de timbre les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles, ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations. Elle a, par contre, porté à 7 % le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles et à 4,50 % le droit des échanges d'immeubles, en spécifiant que la transcription au bureau des hypothèques ne donnerait lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe de 0,25 % établie par la loi du 27 juillet 1900. Ce nouveau tarif n'est passible d'aucun décime. En outre, par dérogation à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IX, la perception des droits de 7 et 4,50 % doit suivre les sommes de franc en franc, lorsqu'il s'agit de sommes et valeurs ne dépassant pas 500 francs (2). D'autre part, la loi de 1905 a élevé à 0,20 %

(1) Sol. régie, 6 mai 1901, et trib. de la Seine, 20 juin 1902, S., 1903, 2, 256.

(2) Ces articles de la loi de 1905 proviennent d'un projet déposé par M Rouvier, le 17 mai 1904 (*J. Off.* 1904, Ch. doc., S. O., p. 590). On trouve des dispositions analogues, en ce qui concerne les droits de timbre, dans plusieurs propositions ou projets de lois antérieurs. Cf. la proposition de MM. Siegfried et

en principal le droit de 0,15 % auquel étaient soumis les partages en vertu de la loi du 28 avril 1893.

autres, celle de MM. Dupuy-Dutemps et Brisson, et le projet de M. Doumer, cités plus haut ; la proposition de M. Isambard, du 22 mai 1900 (*J. Off.*, 1900, Ch. doc., S. O., p. 1117) ; celle de M. Lepelletier, du 3 décembre 1903 (*J. Off.*, 1903, Ch. doc., S. E., p. 196) ; celle de MM. Gellé et autres, du 5 février 1904 (*J. Off.*, 1904, Ch. doc., S. O., p. 84). En ce qui concerne le mode de perception du droit proportionnel sur les petites ventes, cf. la proposition de M. Etienne Flandin, du 24 octobre 1902 (*J. Off.*, 1902, Ch. doc., S. E., p. 169).

CHAPITRE II

DIFFICULTÉS JURIDIQUES

L'application des lois fiscales relatives aux droits de mutation sur les immeubles a proposé à la sagacité des interprètes de véritables problèmes juridiques. En voici quelques exemples, concernant les ventes, les échanges, les actes de société, les partages et les licitations.

I

Il a été rappelé plus haut que les adjudications sur folle enchère prononcées par jugement sont aujourd'hui passibles du droit fixe de 7 fr. 50. Les adjudications sur folle enchère non judiciaires restent soumises au droit fixe de 4 fr. 50, établi par la loi du 28 février 1872. En effet, bien que la loi n'organise de véritable adjudication sur folle enchère que dans la procédure de la saisie immobilière (C. pr. civ., 733), la clause d'un contrat de vente prévoyant ce mode spécial de résolu-

tion est parfaitement licite (1), et l'on ne voit pas pourquoi, dans cette hypothèse, l'adjudication sur folle enchère ne bénéficierait pas de l'immunité que la loi de frimaire édicte en termes généraux. Les auteurs ne sont cependant pas unanimes en ce sens (2).

Les adjudications sur surenchère prononcées au profit d'un tiers bénéficient en pratique du même traitement que les adjudications sur folle enchère, par analogie, bien qu'aucun texte ne les exempte du droit proportionnel. Lorsque l'adjudication est prononcée, à la suite de surenchère, au profit de l'adjudicataire ou acquéreur primitif, elle consolide le titre antérieur de celui-ci, sans opérer translation de propriété (3) ;

(1) Cf., un exemple de clause de ce genre dans Cass., 13 avril 1891, S., 95, 1, 308.

(2) Dans ce sens, Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 609. M. Naquet n'admet cette solution que dans le cas où la vente a lieu par adjudication devant notaire et non en cas de vente amiable (*Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, t. I, p. 361, note 1).

(3) Il en est ainsi tout au moins en ce qui concerne la surenchère du dixième dans la procédure de la purge des hypothèques; c'est pourquoi l'article 2189 du code civil dispose que l'acquéreur ou le donataire, qui conserve l'immeuble mis aux enchères en se rendant dernier enchérisseur, n'est pas tenu de faire transcrire le jugement d'adjudication, et l'article 2191 donne à l'acheteur qui se sera rendu adjudicataire un recours contre le vendeur pour le remboursement de ce qui excède le prix stipulé par son contrat. — Pour la surenchère du sixième, dans la procédure de saisie immobilière, la question est controversée; l'opinion qui l'emporte en jurisprudence considère que la surenchère a par elle-même un effet résolutoire, quel que soit l'adjudicataire final

elle ne devrait donc donner ouverture à aucun supplément de droits ; cette opinion a cependant été condamnée par un arrêt de la cour de cassation du 3 juillet 1849 (S., 49, 1, 650) ; dans cette affaire, l'acquisition avait eu lieu par voie d'achat ; à la suite de la surenchère des créanciers hypothécaires, l'acheteur s'était rendu adjudicataire moyennant un prix sensiblement supérieur au premier ; la cour de cassation a considéré que « l'adjudication sur surenchère fait passer la propriété de l'immeuble surenchéri du vendeur originaire à l'adjudicataire et opère la véritable mutation passible du droit d'enregistrement sur le montant de l'adjudication ; c'est, dit l'arrêt, l'adjudication qui fait connaître le propriétaire de l'immeuble et en détermine le vrai prix... le jugement efface ou modifie le contrat volontaire et substitue un prix nouveau et des conditions nouvelles au prix et aux conditions stipulées dans le contrat primitif ; si l'acquéreur primitif a un recours contre son vendeur pour ce qui excède le prix porté au contrat volontaire, ce recours n'engendre qu'une action en garantie, ne change ni la nature ni les effets du jugement d'adjudication et ne peut empêcher l'application de l'article 69 de la loi du 22 frimaire. » La doctrine est divisée (1).

(Cf. Glasson, *Précis théorique et pratique de la procédure civile*, t. II, p. 368 et 375).

(1) Dans le sens de la cour de cassation, cf. Demante, *Principes de l'enregistrement*, 4^e éd., t. I, n° 210 : « Les créanciers

II

On sait qu'en matière d'échange, le droit de 4,50 % est dû sur la « moindre portion » et le droit de 7 % sur la soulte ou la plus value. Or, la valeur de la propriété est déterminée, pour le paiement du droit proportionnel sur les échanges, par une estimation faite en capital d'après le revenu annuel, multiplié par 20 pour les immeubles urbains, par 25 pour les immeubles ruraux (1). Lorsque la comparaison des revenus capitalisés révèle une différence inférieure ou supé-

hypothécaires ont le droit de faire vendre sur le tiers détenteur l'immeuble hypothéqué. Cette vente a été facilitée par le procédé de la purge. Mais vis-à-vis d'eux, l'adjudication n'en est pas moins une vente. Le droit de vente est donc encouru sur la totalité du prix. Seulement on impute, sur ce droit de vente, le droit quelconque perçu sur le premier acte d'aliénation (vente, échange ou donation), qui a tenu lieu de minute d'enchères. » — En sens contraire, Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, t. III, nos 2155 et suiv., et suppl. n° 415 : « L'acquéreur ou le donataire ne reçoivent pas un nouveau titre ; l'adjudication ne fait que confirmer le leur... la différence entre le prix de la vente volontaire et le montant de l'adjudication est remboursable par le vendeur ; c'est la condition de la purge et non celle de l'aliénation. M. Wahl (*op. cit.*, I, n° 640) propose une distinction et n'admet la dette d'un supplément de droits qu'au cas où le titre primitif d'acquisition était un contrat de vente.

(1) Loi du 22 frimaire, an VII, art. 15, modifié par la loi du 21 juin 1875, art. 2 et complété par la loi des finances du 26 décembre 1908, art. 7.

rieure à la soulte stipulée, le droit est perçu sur la soulte ou sur la différence, suivant que l'une ou l'autre est le plus élevée. Mais il peut se faire que l'immeuble du moindre revenu soit en réalité d'un prix supérieur à l'autre et que, par suite, une soulte soit mise à la charge de l'échangiste qui le reçoit ; ainsi, pour reprendre l'exemple classique de Garnier, le propriétaire d'un château produisant un revenu de 5.000 frs, l'échangera contre une ferme d'un revenu de 10.000 francs en stipulant une soulte de 75.000 francs ; or, au point de vue fiscal, la valeur du château, capitalisée au taux de 5 %, n'atteindra que 100.000 francs ; tandis que la ferme, au taux de 4 %, vaudra 250.000 frs ; sur quels chiffres faut-il établir le droit d'échange et le droit de vente ? Plusieurs systèmes ont été imaginés pour résoudre ce problème. L'administration française exigeait autrefois le droit d'échange sur la valeur capitalisée du plus faible revenu (le château) et le droit de vente sur la somme de la soulte convenue et de la différence des valeurs en capital (230.000 francs dans l'exemple actuel). Cette solution impliquait l'idée contradictoire que chacun des deux immeubles était réciproquement d'une valeur supérieure à l'autre ; elle méconnaissait en outre les termes de l'article 69 de la loi de frimaire, qui assujettit au droit de vente « le retour *ou* la plus-value. » Aussi l'administration l'a-t-elle abandonné en 1867, pour se rallier au système de M. Garnier, qui consiste à percevoir le droit d'échange

sur la valeur capitalisée du plus fort revenu (la ferme) et le droit de vente sur la soulte (1). On respecte ainsi l'intention des parties ; mais, pour déterminer la « moindre portion », on écarte arbitrairement le principe qui règle l'évaluation de la propriété, en matière d'échange, sur le revenu ; dans la solution du 27 juillet 1867, l'administration soutient que « la présomption de supériorité dans la valeur, résultant de la différence des revenus, doit céder devant la preuve contraire », et que « cette preuve contraire se trouve évidemment établie du moment où les parties ont imposé le paiement de la soulte à l'immeuble du revenu le plus fort ; » cette opinion est difficilement conciliable avec les termes absolus de l'article 15 de la loi de frimaire ; le rapprochement de cet article et de l'article 4, loin de fournir à cette thèse l'argument que M. Garnier veut y découvrir, semble, au contraire, la condamner ; d'ailleurs, tant qu'à faire fléchir la présomption légale devant la vérité des choses, ne faudrait-il pas aller jusqu'à liquider le droit sur la valeur réelle de la propriété, au lieu de s'en tenir à la valeur théorique obtenue par la capitalisation du revenu ? La solution juridique est donc celle qui donne pour base au droit d'échange la valeur capitalisée du revenu du château. Ce point étant acquis, ne doit-on pas percevoir le droit de vente sur la différence des valeurs capitalisées (soit

(1) Sol. du 27 juillet 1867 ; Garnier, *Rép. gén.*, n° 7132. Tel est également l'avis de M. Naquet, *op. cit.*, I, n°s 327-328.

150.000 francs) et non sur la soulte convenue ? La soulte est normalement le prix d'une plus-value ; calculer le droit d'échange sur la valeur du château, c'est admettre que celle-ci est inférieure à la valeur de la ferme ; percevoir le droit de vente sur la soulte, c'est reconnaître, au contraire, que la valeur du château est supérieure à celle de la ferme ; pour être logique, le fisc devrait ignorer le fait jusqu'au bout et négliger l'existence de la soulte (1).

III

La Cour de Cassation décide que les actes de société contenant des apports immobiliers ne sont pas soumis au droit proportionnel de transcription de 1,50 % (2). Cette jurisprudence repose sur une combinaison des lois du 22 frimaire et du 21 ventôse an VII ; l'article 25 de la loi de ventôse n'a établi le

(1) D'après M. Demante, on devrait percevoir le droit d'échange sur la valeur capitalisée du château et le droit de vente sur la soulte (*op. cit.*, I, n° 311). M. Wahl partage l'opinion de M. Demante au sujet du droit d'échange ; mais, se fondant sur les termes de l'art. 69 (retour ou plus-value), il propose de laisser à la régie la faculté de percevoir le droit de vente à son choix sur la soulte ou sur la plus-value, c'est-à-dire sur le plus élevé de ces deux chiffres (*op. cit.*, I, n° 305).

(2) Cass. civ., 23 mars 1846, S., 46, 1, 312 ; 5 février 1850, S., 50, 1, 145. — *Contra*, Cass. req., 4 décembre 1849, S., 50, 1, 145 (2^e espèce).

droit de transcription que sur les actes emportant mutation de propriété immobilière ; or, l'article 68, § 3, n° 4, de la loi de frimaire, en matière d'actes de société, ne considère comme mutations donnant ouverture à des droits proportionnels que les stipulations relatives à un ou plusieurs des associés entre eux ou avec d'autres personnes, et non celles qui interviennent entre les associés et la société ; la Cour suprême en conclut que les dispositions législatives concernant la perception du droit proportionnel de transcription ne sauraient s'appliquer à la clause d'apport d'un immeuble qui, s'il tombe dans le lot de l'associé apporteur par l'effet du partage, sera réputé n'avoir jamais cessé d'appartenir à celui-ci (C. civ., 883 et 1872) ; elle admet cette solution alors même que l'acte de société contient, à la charge de l'associé apporteur, l'obligation formelle de justifier que l'immeuble est franc et quitte de tout privilège et hypothèque, et faculté pour la société de purger et de transcrire, alors même qu'il s'agit d'une société anonyme. Ce raisonnement ne paraît pas à l'abri de toute critique ; ne fait-il pas trop bon marché de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816, qui assujettit au droit tous les actes « de nature à être transcrits (1) ? » De ce que la loi de frimaire a voulu ignorer le caractère translatif de l'apport pour

(1) Les actes de société contenant des apports immobiliers sont, en effet, sujets à transcription. Cf. Wahl, *Traité de la société, du prêt et du dépôt*, n° 173.

le droit d'enregistrement, est-on autorisé à conclure que la loi de ventôse l'a également écarté pour le droit de transcription (1) ?

Dans les contrats de société, le droit de vente est dû sur certains apports, appelés, dans la pratique fiscale, apports à titre onéreux. Il en est ainsi lorsque, en échange du bien mis dans le fonds social, l'apporteur reçoit des valeurs qui sont soustraites aux chances de bonne ou de mauvaise fortune que la société pourra courir : somme d'argent, obligations émises ou à émettre par la société, paiement par celle-ci du passif grevant l'apport, etc. Un apport de ce genre n'a pas le caractère d'une mise sociale, mais bien celui d'une transmission ordinaire s'ajoutant au contrat de société (2).

(1) M. Wahl critique cette jurisprudence (*Traité de droit fiscal*, t. I, n° 689). M. Naquet a proposé un système intermédiaire ; d'après lui, le droit de transcription serait dû lorsqu'on se trouve en présence d'une société douée de personnalité ; car elle joue, dans ce cas, le rôle d'un acquéreur ayant qualité pour purger ; dans l'hypothèse inverse, l'acquisition étant faite indivisément par les coassociés, et les acquéreurs de copropriété ne pouvant pas purger, le droit ne serait pas exigible (*Op. cit.*, t. I, n° 388). Cette distinction est difficile à admettre ; car, même dans la deuxième hypothèse, la transcription reste nécessaire pour donner effet, vis-à-vis des tiers, à la transmission de propriété et l'on retombe ainsi sous le coup de la loi de 1816.

(2) Jurisprudence abondante. Cf., par exemple, Cass., 27 décembre 1898, S., 99, 1, 147 ; 6 mai 1903, S., 04, 1, 363. On trouvera dans le *Traité de droit fiscal* de M. Wahl, t. I, nos 544-547, l'indication des hypothèses très variées dans lesquelles a eu à statuer

IV

L'application des tarifs relatifs aux partages et aux licitations a soulevé des difficultés plus épineuses encore ; les unes se rapportent au droit d'enregistrement, les autres au droit de transcription.

Les controverses qui s'élèvent en droit civil au sujet de l'effet déclaratif du partage n'ont pas de répercussion sur le droit fiscal au point de vue du droit d'enregistrement proprement dit ; le droit de 0,20 p. % est applicable à l'exclusion du tarif des ventes d'immeubles, alors même que le partage ne ferait pas cesser l'indivision (1).

En revanche, le partage d'un fonds social, même lorsqu'il est doué d'effet rétroactif, peut donner lieu à la perception du droit de vente, en l'absence de toute

la cour de cassation. Une application curieuse de cette idée a notamment été faite au cas où une société subit une transformation telle que son objet s'en trouve complètement changé et qu'une société nouvelle se substitue en réalité à l'ancienne : en pareil cas (et c'est avant tout affaire d'appréciation), l'apport de l'actif de l'ancienne société à la nouvelle, moyennant la charge de l'acquittement du passif, constitue une mutation à titre onéreux, passible du droit proportionnel d'après la nature des biens transmis (Cass , 29 juillet 1890, S., 94, 1, 183.)

(1) *Contra*, Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 332. M. Naquet considère qu'il n'y a partage en droit civil que si l'acte fait cesser l'indivision *erga omnes*, et estime que, dans le cas contraire, l'acte ne doit pas échapper aux droits de mutation et de transcription.

soulte. Ce droit n'est pas dû sur les attributions de biens acquis par la société postérieurement à sa formation ; il ne l'est pas davantage sur les attributions d'apports, quand elles sont faites aux associés mêmes qui avaient apporté les biens ; il est exigé, au contraire, si l'immeuble qui avait été mis en société est attribué, lors du partage, à un associé autre que l'apporteur (1). Pour justifier cette solution, deux explications différentes ont été imaginées. L'une admet que la loi fiscale entend purement et simplement ignorer la mutation résultant de l'apport de l'immeuble et considère l'apporteur, par une sorte de fiction, comme seul propriétaire du bien jusqu'au jour du partage. L'autre suppose que l'apporteur transfère la propriété de l'immeuble à chacun de ses coassociés sous condition suspensive, la mutation devant se réaliser précisément au profit de celui d'entre eux dans le lot duquel le bien sera compris au moment du partage ; en d'autres termes, chaque associé serait censé retenir, sous condition résolutoire, la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage, et, si ce dernier acte attribue tout ou partie de l'immeuble à un ou à plu-

(1) Telle est la jurisprudence constante de la cour de cassation. Cf. notamment : Cass., 27 juin 1882, S., 83, 1, 382 ; 4 mai 1892, S., 92, 1, 421 ; 28 janvier 1895, S., 96, 1, 417 ; 18 décembre 1899, S., 1900, 1, 292 ; 4 décembre 1901, S., 03, 1, 49 ; 11 avril 1905, S., 06, 1, 361. Telles sont aussi les solutions adoptées par M. Demante, *op. cit.*, t. II, n° 735, et par M. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, nos 556-557.

seurs associés autres que le propriétaire primitif, la condition étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive à leur profit, le droit proportionnel devrait être acquitté. C'est cette deuxième conception qui a été adoptée par la Cour de Cassation (1). Elle a été vivement critiquée par la Doctrine (2). A la différence de la première, elle fait rétroagir l'aliénation jusqu'au jour de l'apport ; cette conséquence est assez étrange dans le cas où l'attribution n'est entrée dans la société que postérieurement à l'apport, mais surtout elle expose à de graves injustices ; c'est, en effet, d'après la valeur de l'immeuble à l'époque de la constitution de la société que devront, dans ce système, être calculés les droits (3) ; si sa valeur n'est plus la même au moment du partage, on pourra voir des associés payer, pour des immeubles dont l'impor-

(1) Cass., 27 juin 1882, S., 83, 1, 382 ; 28 janvier 1895, S., 96, 1, 417 ; 3 juillet 1899, S., 1900, 1, 149, et surtout 22 décembre 1904 (Ch. réun.), S., 06, 1, 97 ; ce dernier arrêt dit notamment « que ce qui se passe en pareil cas est toujours une suite du pacte social et de la volonté qu'a eu chaque associé d'aliéner le bien par lui mis en société dans le cas où, pour une cause quelconque, il est attribué à un autre qu'à lui-même, et qu'ainsi la transmission de propriété procède nécessairement d'un titre antérieur au partage de la société ».

(2) Cf. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 393 ; Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 543 et note dans Sirey, 1896, 1, 417. Le système de la cour de cassation a, au contraire, été défendu par M. Demante, *op. cit.*, t. I, n° 328.

(3) Ainsi décidé notamment par Cass., 4 février 1901, S., 03, 1, 49.

tance sera en fait identique, des taxes différentes, et acquitter, en raison d'une inégalité purement fictive de leurs lots, un droit de soulte ; on devrait même logiquement, si une partie de l'immeuble avait été détruite, opérer la liquidation sur la valeur entière de l'apport, tel qu'il existait au début (1) ; enfin, en cas de modification des tarifs dans l'intervalle, c'est le tarif en vigueur lors de la mise en société qu'il y aura lieu d'appliquer.

Les deux systèmes concordent en principe sur la détermination des cas dans lesquels le droit de vente est dû. Toutefois ils diffèrent à cet égard dans l'hypothèse où l'objet attribué en entier à l'un des associés avait été apporté indivisément par cet associé et par d'autres ; la Cour de Cassation déclare cette attribution passible du droit de vente (2) ; l'apport étant en effet, dans sa théorie, une transmission conditionnelle de propriété et la réalisation de la condition faisant remonter rétroactivement l'acquisition au jour où l'immeuble est entré dans le fonds social, celle-ci ne peut être considérée comme ayant lieu par voie de partage ; il sera, d'ailleurs, pour le calcul du droit de vente, fait déduction de la part indivise appartenant

(1) Cette conséquence extrême a cependant été répudiée par un jugement du tribunal de la Seine du 21 avril 1893, qui ne donne pas les motifs de sa décision (en sous-note dans S., 96, 1, 417).

(2) Cass., 24 décembre 1879, S., 80, 1, 225 ; 28 janvier 1895, S., 96, 1, 417 ; 3 juillet 1899, S., 1900, 1, 149 ; 22 décembre 1904 (Ch. réun.), S., 06, 1, 97.

à l'acquéreur et, l'acte n'étant pas de nature à être transcrit, par suite de son effet déclaratif, le tarif sera diminué du taux du droit de transcription. La solution généralement reçue en doctrine soumet, au contraire, l'attribution au simple droit de partage (1) ; elle est logique dans le système qui explique l'immunité de l'apport par la négation de toute mutation ; les apporteurs sont réputés rester propriétaires indivis de l'immeuble ; c'est seulement lors du partage et en vertu du partage que la propriété exclusive en est transmise à l'un d'entre eux. Il y a un cas où, dans les deux opinions, le droit de vente n'est pas dû ; c'est celui où chacun des associés primitivement copropriétaires reçoit dans son lot une part des biens indivis qu'ils ont apportés à la même date ; dans le système de la Cour de Cassation, l'effet rétroactif de la condition se produit alors pour toutes ces attributions.

Quoi qu'il en soit de ces divergences, l'une et l'autre conception vont à l'encontre de la réalité des choses. Puisque, en fait, la société reçoit, dès le jour de l'apport, la pleine et absolue propriété de l'immeuble, n'est-il pas également arbitraire de nier la mutation ou d'imaginer une mutation conditionnelle ? Cet argument a conduit un auteur à déclarer le droit de vente exigible, lors du partage, même au cas où l'immeuble est attribué à l'associé qui l'avait mis en so-

(1) Cf. Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 558 et note dans S., 1900, 1, 149.

ciété (1). Ne serait-il plus exact de décider, tout au contraire, qu'en aucune hypothèse le droit de vente n'est dû ? « Le copartageant, nouveau possesseur, ne pouvant justifier d'aucun titre antérieur, doit, dit-on, acquitter, au moment du partage, le droit proportionnel encouru par son acquisition (2) » ; « si on rattachait à un autre système, il se trouverait qu'en définitive une transmission s'opèrerait d'un associé à un autre associé sans qu'aucun droit proportionnel fût exigible (3) ; » et l'on fait remarquer qu'il n'en est pas de même dans le partage d'une succession, les héritiers ayant payé un droit de transmission à la mort de leur auteur, au moment où ils ont acquis la propriété de la masse indivise. Ce raisonnement nous semble méconnaître l'intention du législateur ; en vue de favoriser la formation des sociétés, la loi fiscale ne frappait autrefois que d'un droit fixe, elle ne frappe aujourd'hui que d'un droit proportionnel minime la mutation résultant de l'apport ; sur l'immeuble qui en fait l'objet la société possède un droit de propriété de même nature et de même étendue que sur les biens qu'elle peut acquérir par la suite et pour lesquels sont payés les droits ordinaires de mutation ; sur-

(1) Naquet, *op. cit.*, t. I, nos 374 et 393 : « Si les biens peuvent faire retour à leurs anciens propriétaires, ce n'est pas en vertu d'un droit qu'ils auraient conservé ; c'est en vertu d'un fait nouveau, sans aucun effet rétroactif ».

(2) Demante, *op. cit.*, t. II, n° 735.

(3) Naquet, *op. et loc. cit.*

vient la dissolution : une nouvelle mutation s'opère, puisque les biens composant l'avoir social deviennent la propriété indivise des associés ; mais cette mutation bénéficie encore d'un tarif de faveur, car la loi n'astreint les dissolutions de société qu'au droit fixe de 5 francs en principal ; lorsqu'enfin a lieu le partage, quel texte, quel motif invoquer pour traiter différemment, suivant leur origine, les biens compris dans l'indivision ? Si ces actes successifs aboutissent à rendre Pierre propriétaire de l'immeuble jadis possédé par Paul, sans que le Trésor ait eu l'occasion de percevoir les droits ordinaires de mutation, ce résultat ne tient-il pas à ce que le législateur a entendu précisément affranchir de ce lourd impôt la formation et la dissolution des sociétés ainsi que l'opération du partage (1) ?

Le droit de vente qui est perçu sur les apports attribués, lors du partage, à d'autres associés que les apporteurs, n'est pas exigé en pareil cas dans les partages de communauté ; la situation cependant est la même que pour les sociétés, puisque l'acquisition, par chaque époux, de la moitié indivise des biens appartenant à son conjoint et entrant en communauté, échappe, comme les apports en société, au paiement du droit de vente.

(1) La jurisprudence de la cour de cassation a suscité, au début, de vives critiques, dont on trouve l'écho dans le *Rép.* de Dalloz, V^o Enregistrement, n^o 3591.

V

On sait que les soultes de partage sont assujetties au droit de 4 p. % en principal.

Lorsqu'il est procédé par un seul et même acte au partage de biens indivis provenant de sources différentes, il n'est dû de droit de soulte que s'il en a été réellement payé par suite du résultat général de l'ensemble du partage ; l'administration ne serait pas fondée à voir autant de partages qu'il y a de biens d'origines différentes, pour calculer les soultes que produirait chacun d'eux, abstraction faite des autres, et les soumettre à autant de droits distincts (1). C'est en effet d'après la nature des actes et non d'après la provenance des biens que la loi fiscale tarife les droits d'enregistrement. D'ailleurs, il ne serait guère possible juridiquement de trouver dans cette hypothèse une soulte ; il y a soulte lorsqu'un objet propre à l'un des copartagants est attribué à un autre ; mais ici les biens attribués à chacun étaient tous dans l'indivision, et, par suite, en vertu de l'effet déclaratif du partage, sont réputés avoir toujours appartenu à celui qui les reçoit dans son lot.

La simple inégalité des lots, sans stipulation de soulte, devrait, semble-t-il, en ce qui concerne les

(1) Cass., 6 mars 1844, S., 44, 1, 208.

immeubles, être traitée de même que la soulte, puisque celle-ci a été assimilée par la loi de frimaire à un prix de vente et que, d'après l'article 17 de ladite loi, le droit se calcule sur la valeur des biens vendus, quand la régie démontre qu'elle est supérieure au prix (1). La jurisprudence l'a admis dans un cas spécial, celui où une masse indivise est partagée en plusieurs fois ; d'après la cour de cassation, l'acte de partage partiel, dans lequel l'un des copartageants reçoit une part supérieure à celle qui lui revient, est soumis au droit proportionnel de soulte, quel que soit l'effet des partages ultérieurs (2) ; en revanche, le partage postérieur qui compenserait l'effet du premier ne devrait pas subir cette imposition, puisque, dès ce moment, toute inégalité entre les copartageants aurait en réalité disparu (3).

Lorsque le copartageant grevé d'une soulte reçoit dans son lot des biens de diverses natures (immeubles, meubles, numéraire, etc.), les parties peuvent spécifier quels sont ceux qui lui sont attribués à titre de partage et ceux dont la soulte représente l'équivalent ; à défaut de clause sur ce point, il paraîtrait logique d'imposer la soulte proportionnellement sur toutes les valeurs comprises dans le lot ; mais la régie

(1) En ce sens, Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 568 ; *contra*, Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 351.

(2) Cass., 29 avril 1845, S., 45, 1, 496 ; 22 avril 1850, S., 50, 1, 359.

(3) En ce sens, Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 564.

applique en pratique le système le plus avantageux au débiteur, en imputant la soulte en premier lieu sur les valeurs soumises au tarif le moins élevé : numéraire, rentes sur l'Etat et titres au porteur ; puis, successivement, titres transmissibles par voie de transfert, créances, meubles ; enfin immeubles (1).

VI

Bien que la licitation soit, en droit civil, déclarative dans les mêmes conditions que le partage, la loi fiscale la soumet, comme la soulte, au droit de 4 p. % en principal sur les parts acquises. Il s'agit des parts acquises dans l'immeuble licité, abstraction faite des droits du colicitant adjudicataire dans les autres biens composant l'indivision ; l'opinion contraire, suivant laquelle on devrait tenir compte de la part virile revenant à celui-ci dans l'ensemble des biens indivis et ne lui faire payer le droit de mutation que si l'immeuble acquis par licitation dépassait cette part virile, a été soutenue autrefois, par le motif que la lici-

(1) Cf. la critique de ce procédé dans Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 562 ; l'article 1256 du code civil, invoqué par la régie et suivant lequel les paiements doivent être imputés de la manière la plus favorable au débiteur, est étranger à la question ; car il ne s'agit pas de poursuivre le paiement d'une dette, mais de déterminer sur quels biens porte un acte réputé vente. Cf. aussi la note publiée dans S., 1906, 1, 242.

lation, opération dépendant du partage, ne devrait pas être considérée isolément et qu'il n'y aurait en réalité « parts acquises » pour l'adjudicataire qu'autant que le bien licité dépasse ses droits dans l'indivision (1). Cette opinion a toujours été condamnée par la jurisprudence (2).

On assimile à la licitation la cession de droits successifs entre héritiers. La dation d'un immeuble en paiement d'une dette équivaut également à une licitation, lorsqu'elle porte sur un bien indivis entre le débiteur et le créancier ; cependant la Cour de Cassation décide que l'attribution d'un bien de communauté à l'un des époux en paiement de ses créances sur la communauté ou sur son conjoint, n'est passible que du droit fixe des actes innomés ; cette jurisprudence, motivée par la considération « qu'il est dans l'esprit de la loi de l'enregistrement de favoriser les époux et de faciliter les arrangements de famille » se justifie difficilement au point de vue juridique (3).

D'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, les parties échappent au paiement du droit de 4 p. %, si, avant la licitation ou en même temps qu'elle, elles

(1) *Rép. de Dalloz*, Supplém., V^o Enregistrement, n^o 1334.

(2) Cass., 6 novembre 1851 (Ch. réun.), S., 51, 1, 778 ; 5 mars 1855, S., 55, 1, 376.

(3) Cass., 3 juillet 1850, S., 50, 1, 678 ; 18 avril 1853, S., 53, 1, 335 ; 7 juin 1853, S., 53, 1, 505. Cette jurisprudence est critiquée par M. Wahl, *op. cit.*, t. I, n^o 574.

soumettent à l'enregistrement un acte de partage attribuant au colicitant acquéreur, pour le remplir de ses droits, l'immeuble à lui adjugé ; au contraire, le partage enregistré postérieurement à la licitation n'entraîne pas restitution des droits (1). Ce système tient le milieu entre les deux théories qui étaient défendues devant la Cour suprême ; les conclusions, données par le procureur général Paul Fabre devant les Chambres réunies dans l'instance tranchée le 12 mai 1870, résument toute la controverse. Thèse de la régie : « le partage n'est qu'un événement postérieur, auquel l'article 60 refuse tout effet rétroactif sur la licitation (2) ; donc celle-ci reste sous l'empire de la règle qui, à l'époque où elle a eu lieu, la soumettait au droit proportionnel. » Thèse du contribuable : « à quelque époque que le partage ait eu lieu, la licitation, par cela seul que l'excédent du prix d'adjudication sur la part du cohéritier adjudicataire a été mis dans son lot, est devenue une partie intégrante et un élément du partage ; or, celui-ci est déclaratif ; donc on doit considérer le caractère de la licitation, au moment où le jugement d'adjudication a été soumis à la formalité, cōmme conditionnel et tenu en suspens

(1) Cass., 12 mai 1870 (Ch. réun.), D., 70, 1, 225 ; 22 juillet 1872, S., 72, 1, 248 ; 7 mars 1893, S., 94, 1, 41.

(2) Art. 60 de la loi du 22 frimaire an VII : « Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la présente ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente. »

jusqu'au partage, lequel seul, suivant qu'il attribuera ou non le prix au cohéritier adjudicataire, dira si la licitation devait le droit fixe (1) seulement ou le droit proportionnel. » Thèse intermédiaire, soutenue par le procureur général et consacrée par la Cour de Cassation : « la licitation ne peut pas être envisagée isolément du partage ; du moment en effet que l'article 68 admet que l'attribution amiable, à chacun des quatre cohéritiers, de divers objets de la succession pour composer son lot, ne le rend pas acquéreur des trois quarts de chaque objet et n'opère pas mutation, il n'y a aucune raison de supposer que l'attribution, parce qu'elle aura été le résultat d'un jugement au lieu d'être l'effet d'un accord et parce qu'elle aura été faite moyennant un prix fixé par des enchères au lieu de l'être à un prix amiablement convenu entre les copartageants, doive être régie par un principe différent et entraîner le droit proportionnel. Mais, pour que cet effet rétroactif du partage se produise, il faut que le partage qui attribue au cohéritier adjudicataire le prix de son adjudication, soit produit avant ou avec le jugement d'adjudication présenté à l'enregistrement, parce qu'en principe c'est le droit proportionnel qui est dû par le jugement d'adjudication, que ce droit proportionnel doit avoir été acquitté dans les vingt jours du jugement (art. 20) et que, comme droit légitimement payé (art. 60), il n'est plus restitu-

(1) Aujourd'hui droit de 0,20 p. 100.

ble » (1). L'acte de partage produit en même temps que la licitation doit être un acte définitif et obligatoire pour toutes les parties ; un partage, auquel un mineur est intéressé et qui est soumis par suite à l'homologation du tribunal, ne remplit pas cette condition, tant que l'homologation n'a pas été donnée. La Cour de Cassation va jusqu'à décider que, si l'un des copropriétaires est resté étranger au partage, le droit de 4 p. % est exigible non seulement sur la portion du prix revenant au copropriétaire étranger au partage, mais aussi sur celles revenant aux indivisaires qui y ont pris part ; cette dernière solution se concilie mal avec l'ensemble du système ; il est de principe, en effet, que le partage bénéficie du tarif de 0,20 p. % même s'il est opéré entre quelques-uns seulement des copropriétaires, et, d'autre part, les effets de la convention conclue par ceux-ci quant à l'attribution du prix de la licitation sont absolument définitifs ; il semblerait plus logique, dans cette hypothèse, d'assimiler la licitation pour partie à un par-

(1) La jurisprudence est approuvée par M. Demante, *op. cit.*, t. II, n° 711, et M. Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 358. M. Wahl, dans son *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 575, et dans une note de Sirey, 94, 1, 41, critique au contraire le système de la cour de cassation, en tant qu'il exonère la licitation enregistrée après le partage, par la raison que ces deux actes constituent en réalité des conventions absolument distinctes et que la première, précédant nécessairement la deuxième, ne saurait être réputée un acte d'exécution de celle-ci.

tage, et pour partie à une cession de droits successifs.

Par analogie avec la solution admise par la régie pour les soultes de partage, si la licitation comporte un prix unique et comprend des biens dont la mutation est sujette à des droits différents, la déduction de la portion indivise appartenant à l'acquéreur devrait se faire en l'imputant d'abord sur la valeur qui donne lieu au droit le moins élevé. Mais la question est controversée en doctrine et il y a des jugements dans les deux sens (1).

VII

Le partage devrait, semble-t-il, être soumis au droit de transcription dans les cas où, en droit civil, il n'est pas déclaratif. La pratique est en sens con-

(1) Cf. Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 576. M. Wahl assimile à ce point de vue la licitation aux soultes de partage : il y a dans les deux cas énumération de biens et stipulation de somme. — *Contra*, Naquet, *op. cit.*, t. I, n° 366 : « Le partage avec soulte ne détermine pas par lui-même quels sont les biens dont la soulte est le prix, tandis que la licitation implique par elle-même et forcément cette détermination. Quand je suis adjudicataire de la part de mon associé dans l'immeuble A et dans le meuble B, on ne peut pas dire que j'ai acheté tout le meuble B et que je n'ai acquis aucune part dans l'immeuble A, tandis que si, dans un partage avec soulte, on place dans mon lot un immeuble et un meuble, rien ne prouve que la soulte ne s'applique pas exclusivement à l'acquisition du meuble. »

traire ; elle se fonde sur le motif, fort contestable, que le partage, n'étant pas soumis au droit ordinaire des transmissions à titre onéreux, n'emporterait pas mutation au regard de la loi fiscale (1).

Le droit de transcription est dû au contraire sur les licitations, quand elles ne produisent pas d'effet rétroactif. On sait que la licitation vaut partage, si le bien indivis est adjugé à l'un des copropriétaires ; qu'elle vaut vente, lorsqu'un étranger se rend adjudicataire. Cette distinction, d'une application aisée en principe, peut soulever, dans certaines hypothèses particulières, des difficultés sérieuses, telles que celle à laquelle donne lieu l'interprétation des deux paragraphes de l'article 1408 du Code civil, dans le cas où le mari acquiert un immeuble appartenant pour une part indivise à sa femme, sans spécifier, ainsi que le prévoit l'article 1408, qu'il agit en son nom personnel ; suivant qu'on décide que le bien est devenu un propre de la femme, par application du § 1^{er} de l'article (le mari étant présumé avoir stipulé dans l'intérêt de celle-ci en vertu d'un mandat tacite) ou un conquêt de communauté, par application du § 2, la licitation doit produire ou non l'effet rétroactif, échapper ou non au droit de transcription (2).

(1) Cf. Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, nos 692 et 700, et note dans Sirey, 91, 1, 421, § 3.

(2) Cf. dans le premier sens l'arrêt de la cour de cassation du 17 février 1886, S., 86, 1, 161, rendu en matière civile, et en sens contraire, la note de M. Lyon-Caen sous cet arrêt.

Beaucoup plus délicate et surtout d'un intérêt plus pratique est la question de savoir quelles conditions doit remplir le partage ou la licitation accomplis au profit d'un indivisaire, pour produire l'effet rétroactif de l'article 883. Il règne encore une certaine confusion à cet égard dans la jurisprudence ; la Cour de Cassation exigeait autrefois que l'indivision cessât vis-à-vis de tous les copropriétaires ; elle tend à écarter cette condition, mais avec une prudence déconcertante et en des termes presque contradictoires (1) ; on peut voir une preuve de ces nouvelles tendances dans un arrêt de la Cour de Cassation du 12 mars 1900 (S., 1900, 1, 369), où la cour considère que « la licitation d'un immeuble dépendant d'une succession et adjugé à plusieurs des cohéritiers ne constitue qu'une opération du partage lui-même, avec lequel elle se confond, lorsqu'elle est présentée à la formalité de l'enregistrement simultanément avec l'acte de partage qui comprend dans la masse partageable le prix du dit immeuble et règle d'une façon définitive les droits de tous les héritiers ; ces deux actes formant par leur réunion une convention unique, qui, ayant un effet purement déclaratif, n'est pas de nature à être transcrite et ne saurait par suite donner ouverture au droit de transcription ; » l'arrêt ajoute « que

(1) Cf. l'arrêt de la cour de cassation du 21 mai 1895, S., 95, 1, 250, D., 96, 1, 9 et la note de M. Planiol. Cf. aussi la note de M. Wahl, sous Cass., 26 juin 1895, S., 96, 1, 481.

la circonstance que les héritiers adjudicataires ont conservé la moitié indivise de l'immeuble n'a pas empêché le partage, avec lequel la licitation s'est confondue, de produire ses conséquences légales, puisque l'indivision nouvelle existant entre eux a sa cause non plus dans la dévolution héréditaire, mais bien dans leurs accords particuliers. » De là à tenir la licitation en question pour un acte déclaratif par lui-même il n'y a qu'un pas ; mais la Cour de Cassation ne l'a pas encore franchi et son raisonnement, tel qu'il est formulé dans l'arrêt de 1900, prête doublement le flanc à la critique ; on ne comprend pas bien comment le caractère d'une licitation, dont le résultat est immédiat et définitif, peut être influencé par un acte ultérieur portant partage du prix, valeur qui ne se trouvait pas dans l'indivision primitive ; et, d'autre part, si l'indivision nouvelle a sa cause dans les accords particuliers des héritiers adjudicataires, c'est-à-dire dans la licitation, c'est donc que celle-ci a opéré novation dans leur titre, ce qui implique négation de l'effet déclaratif (1).

Le droit de transcription est en outre exigible, d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, même lorsque la licitation entraîne l'effet déclaratif, si la transcription présente une utilité au point de vue de la purge. Ainsi en a-t-il été décidé notamment pour

(1) Cf. Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 699, et note dans S., 1900, 4, 369; Planiol, note dans D., 96, 4, 9.

l'adjudication sur licitation prononcée au profit du donataire ou du légataire à titre particulier d'une portion indivise de l'immeuble (1) ; pour l'adjudication sur licitation d'un immeuble héréditaire à un héritier bénéficiaire (2) ; à un héritier grevé de substitution jusqu'à concurrence de la quotité disponible (3) ; au légataire universel de la quotité disponible en concurrence avec un héritier réservataire (4) ; au cessionnaire des droits successifs de l'un des cohéritiers (5).

Ces décisions ont suscité dans la doctrine de vives critiques. Dans le cas de licitation au profit de l'héritier grevé de substitution, il est impossible de découvrir l'intérêt que présente la transcription ; la Cour de Cassation veut le voir dans la purge des hy-

(1) Donataire : Cass., 4 juin 1890, S., 91, 1, 135 ; — légataire : Cass., 6 février 1889, S., 89, 1, 385 ; 28 décembre 1897, S., 98, 1, 145.

(2) Cass., 12 et 27 novembre 1872, S., 73, 1, 86 ; 12 janvier 1876 (Ch. réun.), S., 76, 1, 81 ; 5 mars 1894, S., 95, 1, 149. — *Contra*, cf. une consultation de M. Valette, rapportée dans Sirey avec l'arrêt de 1872 ; M. Labbé a publié dans Sirey, sous l'arrêt de 1876, une réfutation de la thèse de M. Valette.

(3) Cass., 18 mars 1884, S., 84, 1, 345 ; 7 avril 1886, S., 86, 1, 484.

(4) Cass., 12 mai 1897, S., 98, 1, 193 ; Sol. régie, 22 janvier 1901, S., 03, 2, 54. L'arrêt de 1897 est contraire à la jurisprudence antérieure de la cour de cassation et notamment au célèbre arrêt Toussaint, du 13 août 1851, S., 51, 1, 657. Ce revirement de jurisprudence n'a pas été accepté par un jugement du tribunal de Remiremont du 8 novembre 1900, S., 03, 2, 54.

(5) Cass., 10 novembre 1894, S., 92, 1, 103.

pothèques frappant l'immeuble du chef des appelés ; mais ces hypothèques ne sont-elles pas anéanties par le seul fait de la licitation, puisque celle-ci retranche définitivement l'immeuble du nombre des biens sur lesquels le droit des appelés est susceptible de s'ouvrir ? Comme l'a montré M. Demante (1) « il y a sur la masse de l'hérédité coexistence de droits différents, la propriété ferme du grevé sur la réserve, d'une part, et, d'autre part, la propriété éventuelle des appelés sur les biens substitués. Il y a nécessité de faire le départ de ces deux portions (C. civ., 815) ; or, pour parler le langage du droit, ce départ est un partage qui, dans l'espèce, a abouti par le procédé de la licitation. Donc cette licitation a le caractère d'un partage et doit en produire les effets habituels (C. Civ., 883). Le jugement d'adjudication n'est pas de nature à être transcrit. »

Les autres décisions mentionnées plus haut sont des applications particulières du système rigoureux fondé sur la combinaison de l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 (« dans tous les cas où les actes seront de nature à être transcrits au bureau des hypothèques, le droit sera augmenté de 1 $\frac{1}{2}$ %...») et de l'article 2181 du Code Civil (« les contrats translatifs de la propriété d'immeubles ou droits réels immobiliers, que les tiers détenteurs voudront purger de privilèges et hypothèques, seront transcrits en entier par le

(1) Note dans Sirey, 1884, 1, 345.

conservateur des hypothèques dans l'arrondissement duquel les biens sont situés »). Interprétant à la lettre ce dernier texte, la Cour de Cassation en est arrivée à considérer la transcription du titre d'acquisition comme une condition préalable de la purge des hypothèques, même à l'égard des mutations qui, par leur nature, n'ont pas besoin d'être transcrites pour le transfert de la propriété. On a reproché à cette jurisprudence de méconnaître la raison d'être de la transcription ; cette formalité n'a d'autre but, au point de vue de la purge, que de fixer le montant du passif hypothécaire opposable à l'acquéreur ; pourquoi l'exiger lorsque le cours des inscriptions est arrêté soit par le fait même de la licitation (adjudication au profit de l'héritier bénéficiaire), soit par le fait d'une mutation antérieure (mutation par décès au profit de légataires), soit par une précédente transcription (transcription des donations des parts indivises ou de la cession de droits successifs) ? (1)

(1) On peut, il est vrai, objecter que, sous l'empire du code civil et avant la promulgation du code de procédure civile, en 1807, la transcription n'était pas nécessaire pour rendre la mutation opposable aux créanciers hypothécaires de l'aliénateur. Mais la disposition de l'art. 2181, qui a été copié sur l'art. 26 de la loi du 11 brumaire an VII, paraît être le résultat d'une inadvertance. Cf., en ce sens, Planiol, *Traité élémentaire de droit civil*, 2^e éd., t. II, n^o 3304. — La jurisprudence de la cour de cassation est, au contraire, approuvée par Aubry et Rau, *Cours de droit civil français*, 5^e éd., t. III, § 294, n^o 1, et par Baudry-Lacantinerie et de Loynes, *Du nantissement, des privilèges et des hypothèques*, t. III, n^o 2395 ;

En ce qui concerne les licitations prononcées au profit de légataires, certains auteurs vont plus loin et justifient la non exigibilité du droit de transcription en refusant à ces acquéreurs la faculté de recourir à la purge. M. Demante fait remarquer que les légataires semblent ne l'avoir jamais réclamée, et cela s'explique, car « la procédure de la purge suppose une situation embarrassée ; or, s'il y a des créanciers impayés, le légataire ne peut rien prétendre à leur préjudice ; l'opinion, admise par la jurisprudence et la majorité des auteurs, qui leur donne le droit de purger, est même fort contestable ; de ce que le légataire particulier est un tiers acquéreur et n'est pas tenu personnellement des obligations du défunt, il ne s'ensuit pas qu'il puisse purger ; il peut délaisser, mais le délaissement laisse aux créanciers hypothécaires le plein exercice de leur droit ; la purge, au contraire, est une restriction grave apportée à ce droit, puisqu'elle prive chaque créancier du droit de choisir, pour la poursuite, le moment qui lui semblerait opportun ; après la mort du débiteur, ses libéralités ne doivent ni directement ni indirectement préjudicier aux créanciers, et, en principe, par définition, le legs n'est qu'une délibération de l'actif net de l'hérédité (C. civ., 809) ; il ne

suivant ces auteurs, la formalité de la transcription a alors pour but de porter le legs à la connaissance des tiers et de les avertir de la procédure de la purge, que le légataire a l'intention d'engager.

manque donc pas de raisons sérieuses pour maintenir dans sa littéralité le texte du Code Civil ouvrant la faculté de purger aux seuls acquéreurs en vertu d'un contrat (C. Civ., 2181)... N'est-il pas étrange, conclut M. Demante, que cette faculté de purger, dont pour les légataires l'exercice est douteux et dont, en tout cas, ils ne paraissent aucunement se soucier, que cette même faculté, en puissance d'être congue théoriquement et de façon abstraite, devienne pour eux l'assiette d'un impôt onéreux » (1). La thèse de la Cour de Cassation dépasse, d'ailleurs, logiquement le cas de la licitation. Dans l'hypothèse même du legs indivis, c'est le testament et non l'acte d'adjudication qui, à raison de l'effet rétroactif de la licitation, constitue, pour la propriété pleine et entière de l'immeuble, le titre d'acquisition de l'adjudicataire. Sans doute celui-ci, ne pouvant provoquer les créanciers à surenchérir une part indivise, n'avait pas le droit de procéder à la purge avant la licitation ; mais dès avant cet acte, les colégataires pouvaient purger, à condition d'opérer conjointement ; ainsi la transcription aurait présenté dès le début une véritable utilité ; « donc on ne sort pas ce dilemme : ou, dans tous les cas de legs particuliers, le droit de transcription est encouru sur le tes-

(1) Notes dans Sirey, 89, 4, 385 et 98, 4, 145, Dans le même sens, relativement aux légataires universels, cf. un article de M. Binet, dans la *Revue critique de législation et de jurisprudence*, année 1898, p. 204.

tament, où, sinon, ce droit n'est pas plus encouru dans l'espèce d'un legs par indivis que dans le cas d'un legs fait à un seul bénéficiaire » (1). Loin de pousser le système à ses extrêmes conséquences, la Régie estime que le droit de transcription n'est pas encouru lorsque la licitation est amiable : « Si, dit-elle, l'héritier bénéficiaire ou le légataire particulier, considéré comme un tiers acquéreur dans le sens de l'article 2181 du Code Civil, est autorisé à offrir aux créanciers, pour servir de base à la purge, le prix fixé par le procès-verbal d'adjudication, il n'en saurait être ainsi dans le cas où les parties, au lieu de se conformer aux dispositions prescrites par l'article 806 du Code Civil pour la vente des immeubles indivis, procèdent entre elles à une licitation volontaire » (2). Cette solution est évidemment en contradiction avec les principes admis par la Régie ; elle se fonde sur une assimilation inexacte entre l'héritier bénéficiaire et le légataire ; le premier est déchu du bénéfice d'inventaire et traité comme un héritier pur et simple par cela même qu'il figure dans une licitation amiable (Code Civil, 806) ; aucun texte, au contraire, ne s'oppose à ce que des colégataires majeurs et maîtres de leurs droits procèdent de telle manière qu'il leur convient en s'abstenant des voies judiciaires (3).

Lorsque la licitation supporte le droit de transcrip-

(1) Demante, notes précitées.

(2) Sol., 22 mai 1897, S., 98, 2, 288.

(3) C. pr. civ., 985. En ce sens, Demante, note dans S., 98, 2, 288.

tion, celui-ci est perçu, à la différence du droit de mutation, sur le prix total énoncé au contrat, sans déduction de la part indivise de l'adjudicataire, la transcription étant, d'après la Cour de Cassation, indivisible, comme les hypothèques mêmes dont elle est destinée à préparer la purge (1).

VIII

On trouvera dans le *Traité alphabétique des droits d'enregistrement* de M. Maguéro, une liste beaucoup plus complète des difficultés juridiques, que soulève la perception des droits relatifs aux mutations des propriétés foncières. Les exemples qui précèdent suffisent pour montrer que beaucoup de problèmes, tranchés à cette occasion par les tribunaux, n'auraient sans doute jamais été posés devant eux en dehors du terrain fiscal. Sur plusieurs de ces points règne encore, dans la jurisprudence et dans la doctrine, une réelle incertitude. Ainsi que l'écrivait M. Demante à propos d'une application particulière du droit de transcription, « n'est-il pas déplorable que la perception d'un impôt mette en jeu les ressorts les plus vigoureux du raisonnement et porte à l'extrême l'acuité d'esprit des interprètes » (2) ?

(1) Cass., 40 nov. 1891, S., 92, 1, 103.

(2) Note dans Sirey, 98, 1, 145.

CHAPITRE III

CONSÉQUENCES ÉCONOMIQUES.

I

Il est difficile de justifier théoriquement l'impôt de mutation sur les propriétés foncières. On a soutenu parfois qu'il doit atteindre les biens fonds en outre de l'impôt direct, parce que leurs propriétaires retirent un profit tout particulier de l'accroissement de la population et des progrès de la civilisation, réalisés en grande partie aux frais de la généralité des contribuables ; cette plus-value ne serait pas saisie ou le serait moins aisément par l'impôt direct ; les cadastres qui servent de base à celui-ci ne peuvent être tenus annuellement au courant des variations de la valeur des immeubles ; ils indiquent seulement le revenu moyen ; ainsi le gain réalisé par les particuliers lors d'une transmission de propriété échapperait complètement au fisc ; l'impôt de mutation frappe, au contraire, cette augmentation de valeur, précisément à l'instant où elle

est capitalisée par le transfert à un nouveau possesseur (1).

Mais l'impossibilité, pour l'impôt direct, de suivre les variations de valeur des immeubles n'est nullement démontrée. Si, en ce qui concerne les propriétés non bâties, l'impôt direct aboutit encore en fait à de profondes inégalités, en revanche, pour la propriété bâtie, les revisions décennales le maintiennent, depuis la réforme de la loi du 8 août 1890, dans une proportionnalité suffisante avec le revenu. Toute taxe de mutation heurte, au contraire, dans son principe même, l'égalité des contribuables, puisque les biens qui ne changent pas de mains y échappent. Un système fondé sur la théorie précédente devrait, d'ailleurs, logiquement, se borner à taxer la plus-value gagnée par l'immeuble depuis la dernière mutation ; telle n'est point l'économie de la loi française ; les droits d'enregistrement sont établis sur la valeur totale de l'immeuble, alors même qu'elle serait stationnaire ou en décroissance ; ils équivalent donc, en définitive, à un supplément de contribution foncière (2). La manière dont la charge en est répartie choque vivement l'équi-

(1) Cf. Schall, dans Schoenberg, *Handbuch der politischen œkonomie*, t. III, 1^{re} partie, p. 716 et suiv.

(2) On peut en voir une preuve dans la création de la taxe spéciale des biens de main-morte, destinée à remplacer les droits de transmission entre vifs et par décès, auxquels sont soustraits, par la nature des choses, les immeubles appartenant à des personnes morales (loi du 20 février 1849).

té ; la dette de l'impôt est ici déterminée non seulement par l'importance de la valeur acquise, mais encore par la fréquence de la transmission ; or, il est clair qu'il n'existe aucun rapport entre ce dernier élément et les facultés du contribuable ; en faisant un acte de mutation à titre onéreux, celui-ci modifie la composition de son patrimoine plutôt qu'il n'augmente sa fortune ; sans doute, l'opération fait présumer chez l'acheteur les ressources nécessaires pour en solder le prix ; mais, sur ces ressources, quelle que soit leur origine (immeubles, valeurs mobilières, profession), le fisc a déjà prélevé son tribut ; d'autre part, le poids de l'impôt incombe, le plus souvent, en tout ou en partie au vendeur, et toute aliénation n'est rien moins que volontaire (1).

(1) On sait que, pour Adam Smith, « les impôts sur les ventes des terres retombent en réalité sur le vendeur, qui est presque toujours dans la nécessité de vendre et, dès lors, obligé de prendre le prix qu'il peut avoir ; l'acheteur n'est presque jamais dans la nécessité d'acheter et ne donne, par conséquent, que le prix qu'il lui plaît de donner » (*Richesse des nations*, liv. V, chap. II, sect. II, suppl. aux articles 1 et 2). Stuart Mill partageait ce sentiment : « Dans les vieilles sociétés, dit-il, on ne se sépare guère de la propriété foncière que par suite d'une diminution de fortune ou d'un besoin urgent. Le vendeur est donc obligé d'accepter ce qu'il trouve, tandis que l'acquéreur, qui agit en vue d'un placement, fait ses calculs d'après l'intérêt qu'il pourrait obtenir de son argent en le plaçant autrement, et n'achète pas, si le gouvernement met un impôt sur son contrat » (*Principes d'économie politique*, livre V, ch. V, § 1). Stuart Mill estimait cependant que « cette proposition doit être modifiée dans le cas des pays où la propriété foncière est morcelée en petits lots ; ceux-ci, n'ayant

A un autre point de vue, on présente fréquemment l'impôt sur les mutations à titre onéreux comme le prix de la protection que l'Etat accorde soit, d'une façon générale, aux propriétaires, en leur assurant la possession de leurs biens, soit aux acquéreurs, en leur prêtant main forte pour l'exécution de leurs contrats (1). Mais il est aisé, tout d'abord, de remarquer que l'impôt de mutation est perçu sur toutes les transmissions de propriété, tandis que la protection de l'Etat n'est qu'éventuelle et peut fort bien, pour tel ou tel immeuble, n'être jamais requise. D'autre part, des taxes spéciales et fort lourdes sont payées à l'occasion des actes de procédure et des jugements. Enfin, procurer aux particuliers la libre jouissance de leurs biens, garantir l'exécution de leurs contrats, c'est une fonction essentielle de l'Etat, c'est un service dont profitent non seulement les individus qui en bénéficient directement, mais la société tout entière ; et l'une des règles fondamentales du droit public moderne consiste précisément à faire contribuer chacun à ces dépenses d'intérêt général, non suivant le degré d'utilité

pas d'importance et n'étant pas l'objet d'un attachement spécial, sont abandonnés sans peine, dès qu'on gagne à les revendre, parce qu'on achète ailleurs, et le désir d'acquérir de la terre, même à des conditions désavantageuses, est tel qu'il n'est pas contenu par un impôt élevé. »

(1) Cette opinion est partagée notamment par M. Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 6^e édition, t. I, p. 565.

qu'elles présentent pour lui, mais en raison de ses facultés.

Nous ne signalerons que pour mémoire l'opinion qui voit dans les droits d'enregistrement le salaire d'une formalité utile aux parties. Il est évident que le tarif de ces droits ne correspond nullement au travail fourni par l'agent de l'Etat ; en ce qui concerne spécialement la transcription, le conservateur des hypothèques est d'ailleurs rémunéré par des honoraires distincts de l'impôt.

Aussi est-il permis de dire que « les droits de mutation sont plutôt, dans notre législation, la suite d'une habitude que la conséquence d'un principe » (1). Lorsqu'au début du moyen âge, le tenancier, qui ne possédait d'abord qu'un droit personnel et viager, acquit peu à peu celui de disposer de son bien, cette évolution ne s'accomplit pas sans que le seigneur retint sur le bénéfice de la transmission une somme qui était à la fois le symbole de son droit éminent et la représentation du prix auquel il aurait pu concéder de nouveau le fief ou la censive, si le bien avait fait retour entre ses mains ; la directe seigneuriale apparut de plus en plus comme une simple servitude pesant sur la propriété d'autrui, et la prestation payée au seigneur comme une charge fiscale. Débordé par l'accroissement des dépenses, le pouvoir central n'eut qu'à s'inspirer des dis-

(1) Edouard Vignes, *Traité des impôts en France*, 4^e éd., t. II, p. 407 et suiv.

positions des coutumes, pour découvrir dans les mutations une mine à exploiter. Il n'a pas tenté, comme on pourrait le croire, de rattacher ces nouveaux impôts, notamment le centième denier, à la théorie de la directe royale universelle ; du moins, cette idée n'apparaît pas dans les préambules des édits et des déclarations qui les ont établis (1). Le législateur, en cette matière, sous l'Ancien Régime comme de nos jours, n'a été mû que par le souci des nécessités budgétaires ; une augmentation brusque et importante des impôts directs se heurte à des résistances susceptibles d'en rendre le recouvrement malaisé ; il est impossible d'élever les impôts indirects au delà d'une certaine limite sans s'exposer à des plaintes, à des fraudes et même à la restriction de la matière imposable ; la perception de ces taxes exige un personnel nombreux et des frais assez lourds ; celle des droits d'enregistrement offre, au contraire, une relative simplicité ; l'acquéreur qui débourse une somme importante pour payer le prix d'achat, y ajoutera sans trop de peine le montant de

(1) Cette théorie serait d'autant moins soutenable aujourd'hui, que le premier effet de la Révolution a consisté à affranchir la propriété des charges qui la grevaient sous l'Ancien Régime et à lui donner le caractère d'un droit absolu (C. civ., 544-545). On sait que la cour de cassation a définitivement condamné, en 1857, la doctrine qui permettait à la Régie de prélever les droits de succession par préférence à tous autres créanciers et qui faisait découler le privilège général, ainsi accordé sans texte, d'un droit supérieur de propriété conservé par l'Etat (Cass., 23 et 24 juin 1857 et le célèbre rapport Laborie, S., 57, 1, 402).

l'impôt ; on peut, sans redouter de mécomptes, rendre la déclaration obligatoire, lorsqu'il s'agit d'immeubles, les mutations qui les concernent ne pouvant rester longtemps clandestines. Aussi les droits d'enregistrements ont-ils été, dans toutes les périodes de crise financière, la suprême ressource du budget. C'est à l'époque où les guerres civiles et le luxe de la cour de Henri III ont creusé dans le trésor royal un formidable déficit que l'ordonnance de Blois, de juin 1581, décide qu'aucune propriété ne pourra être acquise, par quelque contrat que ce soit, sans que celui-ci ait été enregistré par les « contrerolleurs » commis à cet effet, moyennant 10 sols tournois par peau de parchemin ou 2 sols par feuillet de papier ; et l'article 7, qui crée un office de contrerolleur en chaque siège royal, ajoute que les deniers provenant de la vente de ces offices seront « employer tant à partie du payement des gens de guerre, estant en nos garnisons és villes de frontière, et autre dépense pour le bien et la conservation de nostre Estat. » C'est vers la fin de la guerre de Trente ans, au moment où le surintendant des finances ne sait plus à quel expédient recourir pour faire face aux dépenses de la lutte engagée contre la maison d'Autriche et remédier aux malversations du gouvernement de Mazarin, que l'édit de mai 1645, contemporain des célèbres édits bursaux, prescrit « qu'à l'avenir, en tous contrats d'échange de terres, héritages ou maisons en fief ou en censive contre des

rentes rachetables ou non rachetables, les droits de mutation introduits par les coutumes particulières de notre royaume, seront payés et acquittés par les acquéreurs desdits biens ; et parce qu'il ne serait pas raisonnable, ajoute le préambule, que lesdits seigneurs profitassent de l'augmentation desdits droits et du paiement qui en sera fait en cas de mutation par échange, il nous a été proposé, pour subvenir aux dépenses présentes de notre Etat et pour soulager d'ailleurs nosdits sujets, de nous approprier l'augmentation desdits droits de mutation, pour les aliéner aux seigneurs féodaux et censiers ou autres qui les voudront acquérir, et nous servir de la finance qui en proviendra en la présente nécessité de nos affaires. » C'est en pleine guerre de Hollande, quand la France doit faire face à la première coalition, que l'édit de février 1674 étend ce droit aux échanges immobiliers de toute nature ; le roi espère ainsi « tirer un secours considérable des seigneurs de fiefs, qui sont ceux de nos sujets les plus accommodés, qui seront récompensés des sommes qu'ils nous paieront par la jouissance desdits droits, et par ce secours nous soulagerons nos peuples des nouvelles levées que nous serions obligés de faire sur eux pour les dépenses présentes et indispensables de la guerre. » Dans le courant de la même année, sont définitivement établis les droits de timbre par l'édit d'août 1674. Au cours de la lutte contre la deuxième coalition (guerre de la Ligue d'Augsbourg),

la déclaration du 18 avril 1690 élève le tarif des droits de timbre, et l'édit de mars 1693 institue dans tout le royaume le contrôle des actes notariés, qui n'était appliqué jusqu'alors qu'en Normandie. Puis la guerre de la Succession d'Espagne épuise les forces de la France ; les édits de décembre 1703 et d'août 1706 créent le droit de centième denier, le premier sur les mutations d'immeubles tenus en fief ou en censive, le second sur celles des francs alleux ; l'édit d'octobre 1705 soumet au contrôle les actes sous seings privés, à peine de nullité desdits actes et de 300 livres d'amende ; les tarifs du contrôle sont considérablement relevés en 1708 et en 1722 ; à la même époque, des déclarations de 1705 et de 1706 ajoutent deux sous pour livre au principal des droits de contrôle, de petit scel, de centième denier et de formule, et ce supplément est doublé en 1715. Les droits sur le papier et le parchemin timbrés sont encore augmentés par l'édit de février 1748, à la fin de la guerre de la succession d'Autriche. Quelques années plus tard, en pleine guerre de Sept ans, un cinquième sou pour livre vient momentanément s'ajouter aux tarifs du centième denier, du contrôle et du petit scel. L'histoire des droits d'enregistrement substitués par l'Assemblée Constituante aux impôts de l'Ancien Régime n'est pas moins instructive ; nous avons rappelé plus haut les modifications apportées aux tarifs depuis 1790 ; on peut constater que la création des décimes, l'augmentation des

droits sur les partages, les actes de société et les contrats de mariage, l'accroissement des droits de timbre, ont eu principalement pour cause les dépenses entraînées par les guerres de la Révolution et de l'Empire, la guerre de Crimée et celle de 1870.

Le caractère de cette politique fiscale a été mis en lumière par M. Bonnet dans un article déjà ancien de la *Revue des Deux-Mondes* (1) : « On ne peut pas dire d'une façon absolue que plus il y a d'actes enregistrés, plus il y a de richesse ; c'est souvent le contraire qui arrive. Ainsi on remarque que, dans les années calamiteuses, traversées par la disette, la guerre et la Révolution, où il y a beaucoup de poursuites en expropriation, les recettes de l'enregistrement augmentent plutôt qu'elles ne diminuent. Les mutations d'immeubles à titre volontaire mêmes, qui ont lieu dans ces années-là, sont loin d'être un signe de richesse. Pour quel motif donc a-t-on porté les droits à un taux si élevé ? Nous n'en connaissons pas d'autres que ceux qui inspirent les souverains dans les Etats barbares, lorsqu'ils ont besoin d'argent. Un pacha, dit Volney dans son *Voyage en Egypte et en Syrie*, voit un individu planter un arbre ou bâtir une maison, il le fait venir et lui dit : « Tu as de l'argent, puisque tu plantes » et que tu bâtis ; tu vas m'en donner une part, » et il n'ajoute rien de plus. Le fisc, dans un pays civilisé comme le nôtre, n'agit pas autrement avec le droit de

(1) Livraison du 1^{er} juillet 1878, p. 158.

mutation. Il voit un individu qui vend un immeuble et un autre qui l'achète, il se dit qu'il y aura de l'argent échangé et il en demande sa part, sans examiner s'il y a droit ou non. »

II

Les ventes d'immeubles supportent aujourd'hui un droit d'enregistrement de 7 %. A cette charge s'ajoutent les salaires des conservateurs des hypothèques, et, éventuellement, les honoraires des notaires, les frais de justice, les frais de la purge des hypothèques.

Les salaires des conservateurs et les honoraires des notaires sont évalués aux chiffres suivants dans le rapport présenté par M. Clémentel sur le projet qui s'est traduit dans les articles 2 à 7 de la loi du 22 avril 1905 (1) :

(1) *J. Off*, 1904, Ch. doc., S. E., p. 127.

	POUR UNE VENTE DE				
	100 f.	500 f.	1.000 f.	50.000 f.	200.000 f.
SALAIRE DU CONSERVATEUR					
Dépôt.	0f20	0f20	0f20	0f20	0f20
Transcription (suivant la longueur de l'acte) .	0 80	0 80	1 60	4 80	4 80
Etat sur transcription .	1 »	2 »	2 »	60 »	100 »
Totaux.	2 »	3 »	3 80	65 »	105 »
P. 0/0.	2 »	0 60	0 38	0 13	0 05
HONORAIRES DU NOTAIRE					
Droit proportionnel sur la vente avec minimum	5 »	5 »	10 »	500 »	1.500 »
Rôles d'expédition . .	4 »	4 »	8 »	24 »	24 »
Vacation à la transcription	1 50	2 50	3 50	8 »	8 »
Totaux.	10 50	11 50	21 50	532 »	1.532 »
P. 0/0.	10 50	2 30	2 15	1 06	0 76

Et voici, d'après une enquête spéciale de l'administration de l'enregistrement, comment se sont réparties les ventes ordinaires d'après la forme des actes, en 1904 (1) :

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1906, 1^{er} sem., p 241.

	NOMBRE D'ACTES	VALEURS TAXÉES
Actes notariés	436.044	1.523.191.865 f
Actes sous seings privés. . .	124.824	55.988.975

Les frais de justice, malgré les faveurs accordées aux ventes de faible importance par les lois du 23 octobre 1884 et du 26 janvier 1892, malgré les instructions récentes de la Chancellerie, s'élèvent encore, pour les petites ventes, à un taux exorbitant. Voici, d'après le Compte général de l'administration de la justice civile et commerciale pendant l'année 1905, quel a été le montant moyen annuel des prix d'adjudication et des frais, dans la période 1901-1905 :

IMPORTANCE DES VENTES	MONTANT DES PRIX D'ADJUDICATION	MONTANT DES FRAIS	
		payés en sus du prix	imputés sur le prix
500 f et moins . .	502.976 f	202.870 f	197.167 f
501 à 1.000 f . .	1.418.285	197.481	302.098
1.001 à 2.000 . .	4.641.540	393.893	627.487
2.001 à 5.000 . .	18.770.818	1.216.958	1.587.454
5.001 à 10.000 . .	28.025.213	1.232.012	1.331.294
Plus de 10.000 . .	292.330.508	4.351.104	2.582.279
Totaux . . .	345.689.340	7.598.318	6.627.779

Pour comparer la somme absorbée par les frais et celle revenant au vendeur, il faut au préalable déduire du montant des prix d'adjudication celui des frais imputés sur le prix. Cette opération a été faite dans le tableau ci-après, qui montre l'importance des frais de justice par rapport au prix *stricto sensu* :

IMPORTANCE DES VENTES (d'après les prix d'adjudication)	Total des sommes restant acquises aux vendeurs	TOTAL DES FRAIS	P. %
500 f et moins. . .	305.809 f	400.037 f	130 81
501 à 1.000 f. . .	1.116.187	499.579	44 75
1.001 à 2.000 . . .	4.014.053	1.025.380	25 54
2.001 à 5.000 . . .	17.183.364	2.804.412	16 31
5.001 à 10.000 . . .	26.693.919	2.563 306	9 60
Plus de 10.000 . . .	289.748.929	6.933.383	2 39
Ensemble des ventes.	339.061.561	14.226.097	4 19

Le nombre annuel moyen des ventes judiciaires d'immeubles pendant la période 1901-1902, a été de 22.083.

Nous ne connaissons pas de statistique permettant de se rendre compte de la charge que représentent en moyenne les frais de la purge des hypothèques par rapport à la valeur des immeubles et au montant des créances garanties.

En résumé, pour un immeuble non hypothéqué vendu 50.000 francs, les frais s'élèvent en moyenne à 3.565 francs, soit 7,13 %, si la vente est réalisée par acte sous seings privés ; à 4.097 francs, soit 8,19 %, si elle est réalisée par acte notarié ; à 4.760 francs, soit 9,52 %, si elle a lieu par ordre de justice. Pour le prix de 1.000 francs, les frais sont respectivement de 73 fr. 80 ou 7,38 % ; de 95 fr. 30 ou 9,53 %, et de 329 fr. 20 ou 32,92 %. Pour le prix de 500 francs, les mêmes frais sont de 38 francs ou 7,60 % ; 49 fr. 50 ou 9,90 %, et 261 fr. 75 ou 52,35 %. Au prix de 100 francs correspondent des frais de 9 francs, 19 fr. 50 et 139 fr. 80 (1).

Les charges qui grevaient les petites mutations étaient plus lourdes encore avant les lois du 27 juillet 1900 et du 22 avril 1905, qui ont supprimé les droits fixes (2).

Or, les ventes de faible importance sont de beaucoup les plus nombreuses. D'après une enquête faite par

(1) Les frais de justice afférents à une vente de 1.000 francs ont été calculés d'après le taux de 25,54 %, indiqué dans le tableau précédent pour les ventes de 1.001 à 2.000 francs ; de même les frais de justice afférents à une vente de 500 francs ont été calculés d'après le taux de 44,75 %, indiqué pour les ventes de 501 à 1.000 francs. Il faut, en effet, tenir compte de ce que, dans ce tableau, l'échelle des ventes est établie d'après les prix d'adjudication non diminués du montant des frais imputés sur le prix.

(2) Le tableau suivant, extrait du *Bulletin de statistique et de*

l'administration de l'enregistrement, les ventes d'immeubles enregistrées en France en 1894 se répartissaient de la façon suivante (1) :

législation comparée, 1897, 1^{er} sem., p. 440, montre l'improportionnalité qui résultait, à cette époque, de l'impôt lui-même.

NATURE DES DROITS		IMPORTANCE DES VENTES			
(Les droits précédés d'un astérisque ont fait l'objet d'une évaluation d'après des minima. Pour les autres, les chiffres du tableau représentent des nombres absolus.)		100 f.	1 00 f.	1000 f.	5000 f.
I. VENTE PAR ACTE NOTARIÉ (prix payé comptant)					
Droits fixes	Droit proportionnel d'enregistrement.	6f 88	34f 38	68f 75	343f 75
	* Timbre de la minute	1 20	1 20	2 40	2 40
	* Timbre de l'expédition	3 60	3 60	5 40	5 40
	Timbre du récépissé de dépôt	0 60	0 60	0 60	0 60
	Timbre du registre des dépôts	0 24	0 24	0 24	0 24
	* Timbre du registre de transcription	3 60	3 60	6 30	6 30
	Droit de transcription	1 25	1 25	1 25	1 25
	Total.	17 37	44 87	84 94	359 90
	P. %/.	17 37	8 97	8 49	7 20
II. VENTE SOUS SEINGS PRIVÉS (prix payé comptant)					
Droits fixes	Droit proportionnel d'enregistrement	6 88	34 38	68 75	343 75
	* Timbre des deux originaux	2 40	2 40	3 60	3 60
	Timbre du récépissé de dépôt	0 60	0 60	0 60	0 60
	Timbre du registre des dépôts	0 24	0 24	0 24	0 24
	* Timbre du registre de transcription	3 60	3 60	6 30	6 30
	Droit de transcription	1 25	1 25	1 25	1 25
	Total.	14 97	42 47	89 74	355 74
	P. %/.	14 97	8 49	8 07	7 11

(1) *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1897, 1^{er} sem., p. 434.

IMPORTANCE DES VENTES		NOMBRE	TOTAL DES PRIX
De	500 ^f et au-dessous	354.443	69.494.500 ^f
De	500 à 1.000 ^f .	423.087	85.847.400
De	1.000 à 5.000 .	170.375	369.911.000
De	5.000 à 10.000 .	34.434	229.176.000
De	10.000 à 20.000 .	17.323	239.500.400
De	20.000 à 50.000 .	9.861	285.535.700
De	50.000 à 100.000 .	2.573	175.085.300
De	100.000 à 200.000 .	1.128	154.511.400
De	200.000 à 300.000 .	334	78.738.700
De	300.000 à 400.000 .	121	42.434.300
De	400.000 à 500.000 .	75	33.456.400
De	500.000 à 600.000 .	46	25.122.500
De	600.000 à 700.000 .	33	21.249.400
De	700.000 à 800.000 .	20	15.231.700
De	800.000 à 900.000 .	10	7.859.600
De	900.000 à 1.000.000 .	8	7.712.000
De	1.000.000 et au-dessus .	33	53.880.400
Totaux.		713.604	1.894.326.100

En ce qui concerne spécialement les ventes judiciaires, la proportion des petites mutations est moindre. Dans la période 1901-1905, il y a eu, par année moyenne, sur un total de 22.083 ventes judiciaires :

1.730	ventes de	500 f. et moins	
1.855	—	501 à 1.000 f.	
3.071	—	1.001 à 2.000 f.	
5.602	—	2.001 à 5.000 f.	
3.914	—	5.001 à 10.000 f.	
5.911	—	plus de 10.000 f.	

Pour apprécier exactement la charge qu'imposent aux propriétaires fonciers les frais des mutations à titre onéreux, il ne suffit pas d'en connaître le taux. Il faudrait savoir en outre au bout de quel laps de temps ces frais se représentent. Si l'on évalue à 100 milliards les propriétés immobilières appartenant à des particuliers et si l'on divise ce nombre par le total des prix de vente sur lesquels est assis chaque année le droit d'enregistrement, soit 1.800 millions, on trouve que le temps qui s'écoule entre deux ventes successives d'un même immeuble est en moyenne cinquante-cinq ans et demi (1). Mais, sans parler de l'incertitude du chiffre admis pour la valeur de l'ensemble des immeubles entrant dans les patrimoines privés, un calcul d'ordre aussi général n'offre qu'un intérêt minime. La solution n'en mériterait d'être retenue que dans l'hypothèse où la fréquence des mutations serait à peu près

(1) Dans un ouvrage récent sur la *Richesse de la France*, MM. de Lavergne et Paul Henry évaluent les propriétés immobilières entrant dans les patrimoines privés à 143 milliards par la méthode de l'évaluation directe et à 83. 692 millions par la méthode fondée sur l'annuité successorale. Quant au chiffre de 1.800 millions, il correspond à la moyenne annuelle des prix de ventes atteints par l'enregistrement pendant la période 1902-1906.

la même pour tous les biens envisagés. Or, la réalité est différente ; tel immeuble, par le jeu de la spéculation ou par suite de complications successorales, changera de mains plusieurs fois en peu d'années, tandis que tel autre restera, de génération en génération, dans la même famille, sans faire l'objet d'aucune aliénation. A ce point de vue les statistiques fiscales ne nous renseignent nullement.

III

Les économistes sont à peu près unanimes à reconnaître qu'un prélèvement aussi fort sur le prix de vente entrave le développement de la production. Il est, en effet, d'un intérêt capital que les immeubles et en particulier les terres aillent aux gens qui sont le plus capables de les faire fructifier. « On ne saurait trop faciliter, dit Stuart Mill, la transmission de la terre ni laisser trop librement les propriétés se réunir ou se diviser, de façon à tirer du sol le meilleur parti possible... Tous les impôts sur les mutations de propriété foncière devraient être abolis » (1). « Pourquoi, demande J.-B. Say, cet homme veut-il vendre sa terre ? c'est parce qu'il a en vue l'établissement d'une industrie dans laquelle ses fonds lui rapporteront davantage. Pourquoi cet autre veut-il acheter la même terre ?

(1) *Principes d'économie politique*, liv. V, ch. V, § 1.

c'est pour placer des fonds qui lui rapportent trop peu ou qui sont oisifs, ou bien parce qu'il croit la terre susceptible d'amélioration. La transformation augmente le revenu général, parce qu'elle augmente le revenu des deux contractants. Si les frais sont assez considérables pour empêcher l'affaire de se terminer, ils sont un obstacle à cet accroissement du revenu de la société » (1). Ces considérations prennent une force particulière de nos jours, où l'augmentation du nombre des consommateurs, jointe au souci de lutter contre la concurrence des pays neufs, a rendu nécessaire la culture intensive du sol, culture dont les procédés exigent la possession de connaissances plus étendues et de capitaux plus importants. Il est malheureusement hors de doute qu'en France les frais des mutations mettent obstacle à la circulation des immeubles. L'acheteur ne pourrait pas rentrer dans ses déboursés en revendant le bien qu'il a acquis (à supposer que les circonstances fussent restées les mêmes que lors de la première opération), et inversement (dans la même hypothèse) le vendeur ne pourrait pas acheter une propriété d'égale valeur pour le prix qu'il a effectivement reçu. Aussi hésite-t-on à vendre ou à acheter de la terre ; et surtout, à la différence des pays neufs tels que l'Amérique, n'est-on point disposé à acquérir une terre pour la revendre après en avoir amélioré la culture ; car les frais de mutation

(1) *Traité d'économie politique*, liv. III, ch. IX.

absorberaient la majeure partie, sinon la totalité de la plus-value réalisée (1).

Des droits de mutation trop lourds contrarient en outre le progrès de la richesse nationale à raison de leur caractère d'impôt assis sur le capital. « On peut dire que tout impôt nuit à la reproduction en nuisant à l'accumulation des capitaux productifs. Toutefois l'impôt nuit plus directement encore aux capitaux, lorsque, pour le payer, le contribuable doit nécessairement détourner une partie de ceux qui sont déjà voués à la production. Selon une expression ingénieuse de M. de Sismondi, il ressemble à une dîme qu'on lèverait sur les semences, au lieu de la lever sur la moisson... Un propriétaire vend une terre 100.000 francs ; si l'acquéreur est tenu de payer un droit de 5 %, il ne donnera au vendeur que 95.000 francs de cette propriété. Le vendeur n'aura que cette somme à placer, au lieu de 100.000 francs que valait la terre ; la masse du capital de la société est donc diminuée de 5.000 francs. Si l'acquéreur calcule assez mal pour payer, outre l'impôt, la terre selon son entière valeur, il fait le sacrifice d'un capital de 105.000 francs, pour acquérir une valeur de 100.000 francs ; la perte de cette portion du capital est toujours la même pour la société, mais c'est lui qui la supporte » (2).

(1) Voyez, notamment, Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 6^e éd., t. I, p. 588.

(2) J.-B. Say, *op. et loc. cit.*

Ces idées ont cependant rencontré parfois des contradicteurs. M. Bernaert, ministre des finances de Belgique, disait, le 16 décembre 1886, à la Chambre des Représentants : « Je ne suis nullement convaincu qu'il y ait intérêt, au point de vue de l'agriculture, à de fréquents changements de propriétaires. Je crois, au contraire, que l'on ne peut attendre d'améliorations sérieuses que de propriétaires aimant leurs biens, ne songeant pas à s'en défaire, tout comme les meilleurs baux sont, d'après moi, les baux à long terme. Encourager la circulation des immeubles, ce n'est pas pousser au progrès agricole. Je reconnais volontiers que ce serait un moyen efficace de surexciter la spéculation des marchands de terre, qui n'achètent un domaine que pour le dépecer, et de favoriser le commerce des terrains à bâtir aux approches des grandes villes. Mais sont-ce bien là des industries qu'il faille encourager ? Je ne vois pas le service qu'elles rendent, le bien qu'elles apportent à la communauté. L'industriel transforme les choses pour leur donner un plus haut degré d'utilité ; le commerçant les met à la portée du consommateur. Mais spéculer sur la terre, acheter en bloc pour la revendre en détail, ou attendre, en dormant, que la fièvre de la bâtisse ou les progrès d'une grande ville viennent lui donner une plus-value, quelle utilité cela présente-t-il au point de vue général ? Le service rendu se réduit à un morcellement. N'est-il pas mince ? Je crois d'ailleurs qu'il n'y a aucun intérêt

social à encourager ces spéculations immobilières ; elles se développent bien assez toutes seules » (1).

Cette argumentation nous semble passer en grande partie à côté de la question. La spéculation ne vise guère les biens ruraux dans nos pays, et même si l'on admet que les charges fiscales des ventes d'immeubles produisent un effet salulaire en lui servant de frein, ce résultat ne saurait compenser le dommage qu'elles causent en faisant obstacle à ce que des propriétés mal gérées tombent entre des mains plus aptes à les mettre en valeur. Les ventes d'immeubles ruraux sont de beaucoup les plus nombreuses en France ; le tableau suivant, qui est relatif à 1894, montre que, cette année-là, il y en a eu cinq fois plus que de ventes d'immeubles urbains (2) :

(1) Discours cité dans le *Bulletin de statistique et de législation comparée*, 1887, 1^{er} sem., p. 79.

(2) *Bull. de stat. et de lég. comp.*, 1897, 1^{er} sem., p. 434.

IMPORTANCE DES VENTES	VENTES d'immeubles urbains		VENTES d'immeubles ruraux		VENTES CUMULATIVES d'immeubles urbains et ruraux consenties pour un prix unique.	
	NOMBRE	TOTAL DES PRIX	NOMBRE	TOTAL DES PRIX	NOMBRE	TOTAL DES PRIX
De 500 fr. et au-dessous.....	23.965	francs 5.509.100	325.132	francs 62.492.600	5.076	francs 4.492.800
De 500 fr. à 1.000 fr.....	47.166	12.442.900	400.763	69.625.900	5.158	3.777.300
De 1.000 à 5.000 fr.....	40.583	98.125.200	418.977	245.233.100	10.815	26.552.700
De 5.000 à 10.000 fr.....	13.598	93.448.500	17.985	115.932.900	2.851	19.794.600
De 10.000 à 20.000 fr.....	8.768	122.897.400	6.953	95.858.900	1.602	20.743.800
De 20.000 à 50.000 fr.....	5.596	161.116.800	3.288	95.626.100	977	27.792.800
De 50.000 à 100.000 fr.....	1.572	107.808.900	727	48.976.100	274	18.300.300
De 100.000 à 200.000 fr.....	771	105.764.900	242	32.906.700	115	15.839.800
De 200.000 à 300.000 fr.....	261	61.036.000	50	12.457.800	23	5.244.900
De 300.000 à 400.000 fr.....	99	35.144.300	13	4.311.400	9	2.958.600
De 400.000 à 500.000 fr.....	61	27.237.300	8	3.622.900	6	2.606.200
De 500.000 à 600.000 fr.....	40	21.740.200	3	1.654.300	3	1.728.000
De 600.000 à 700.000 fr.....	28	18.119.506	2	1.252.000	3	1.877.900
De 700.000 à 800.000 fr.....	18	13.697.700	1	734.000	1	800.000
De 800.000 à 900.000 fr.....	9	7.050.600	1	809.000	»	»
De 900.000 à 1.000.000 fr.....	8	7.712.000	»	»	»	»
De 1.000.000 et au-dessus.	30	48.572.000	»	»	3	5.308.400
TOTAUX.....	442.513	947.013.300	574.175	792.494.700	26.916	154.818.100

Elevé au delà d'une certaine limite, l'impôt de mutation présente d'ailleurs, en dehors du terrain purement économique, certains dangers. Il peut détourner les parties du ministère du notaire (1). D'autre part, il les entraîne fréquemment à commettre, soit quant à la nature de l'acte, soit quant à l'importance des valeurs transmises, des fraudes dont l'existence peut ensuite être fort difficile à prouver. Ces fraudes risquent parfois de nuire à des tiers, comme dans le cas où le mari vend un bien propre de sa femme en dissimulant une partie du prix. L'intérêt du trésor s'y trouve encore plus gravement engagé, puisque la fraude est d'autant plus tentante que plus profitable au fraudeur. Dans les ventes de spéculation, par exemple, le courtier se bornera à obtenir du propriétaire une promesse de vente et une procuration générale, comprenant non seulement le pouvoir d'administrer, mais encore celui de vendre ; lorsqu'une occasion favorable se présen-

(1) Cela était vrai surtout à l'époque où les ventes et les échanges étaient assujettis au timbre de dimension. Les actes notariés comportent généralement un nombre de clauses plus grand que les actes sous seings privés ; en outre, pour les expéditions d'actes notariés, et notamment pour la grosse, indispensable à l'exécution de ces actes authentiques, la loi prescrit l'emploi du moyen format (lois du 13 brumaire an VII, art. 19, et du 28 avril 1816, art. 63) et limite le nombre des lignes que doit contenir chaque page, ainsi que le nombre des syllabes qu'on peut mettre à la ligne (loi du 13 brumaire an VII, art. 20, et décret du 16 février 1807, art. 174). Le nombre des lignes et des syllabes n'est pas limité pour les minutes.

tera, plusieurs années après peut-être, il aliénera l'immeuble en passant l'acte au nom de l'ancien propriétaire ; une seule mutation aura été saisie par le fisc, au lieu de deux (1).

Il est donc permis de penser que, ralentissant les transactions et provoquant la fraude, l'excessive élévation des tarifs a contribué, en même temps que l'avilissement des prix causé par la crise de la propriété foncière, au fléchissement assez accentué qui s'est manifesté dans le rendement des droits.

Les droits d'enregistrement sur les ventes d'immeubles avaient produit en 1869, alors qu'ils n'étaient grevés que d'un décime au lieu de deux et demi, 130 millions. Leur rendement atteignit son maximum en 1881 avec 178 millions. Il est tombé aujourd'hui à 124.779.000 francs, moyenne des chiffres afférents aux cinq années 1902-1906, ce qui correspond à une moins-value de 30 %. L'impôt frappa, en 1881, 834.126 ventes et porta sur un capital de 2.590 millions. En 1882 le nombre des ventes s'éleva jusqu'au chiffre de 837.463, chiffre maximum ; par contre, cette année même, le montant des capitaux taxés et, par suite, le produit des droits commencèrent à baisser d'une façon sensible. Dans la période 1902-1906, le nombre des ventes a été, par année moyenne, de 726.058, et le montant des va-

(1) V. le *Traité des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque*, de Championnière et Rigaud, t. V, Introd., p. XIX, et l'*Economiste français* du 8 avril 1905, p. 475.

leurs servant de base au droit, de 1.804 millions, soit une diminution de 13 % en nombre et de 30 % en valeur. Cette diminution était déjà un fait accompli en 1893 pour le nombre des ventes et en 1885 pour leur valeur et le rendement des droits ; les chiffres n'ont pas varié d'une façon notable depuis ces dates, à part un relèvement assez sensible des prix et des produits en 1890 et en 1891 (1).

Le produit des droits d'enregistrement sur les échanges d'immeubles soumis au tarif ordinaire, produit qui en 1869, malgré un tarif sensiblement inférieur au tarif actuel, s'était élevé à 1.100.000 francs ; qui en 1877 avait dépassé 1.600.000 francs, et qui en 1885, postérieurement à la réforme élargissant le dégrèvement des échanges d'immeubles ruraux, atteignait encore 907.000 francs, a été en moyenne de 493.000 francs pendant la période 1902-1906. Le nombre des échanges, qui s'élevait à 27.170 en 1885, a été en moyenne de 16.098 dans les années 1902 à 1906, et le montant des valeurs, sur lesquelles est calculé le droit d'échange, est passé de 20.700.000 francs à 11.100.000 francs. Ainsi la baisse n'a pas été moindre de 40 % sur le nombre et de 45 % sur la valeur et le produit, baisse progressive, dans laquelle le niveau

(1) Ces chiffres se réfèrent seulement aux ventes d'immeubles situés en France, à l'exclusion des ventes de domaines de l'Etat. Ils visent le droit d'enregistrement proprement dit et le droit de transcription réunis : 6.875 ‰, décimes compris, avant la loi du 22 avril 1905, 7 p. ‰ depuis cette loi.

actuel a été atteint en 1900 au point de vue du nombre et dès 1892 au point de vue de la valeur et du produit (1).

Par contre, si l'on considère les échanges d'immeubles ruraux bénéficiant du tarif de 0,25 % en vertu de la loi du 3 novembre 1884, on constate que le rendement de l'impôt a suivi une progression remarquable. De 1885 à ces dernières années (période 1902-1906), le nombre de ces échanges est passé de 6.625 à 21.555 ; leur valeur, de 10.400.000 francs à 16.900.000 francs ; et le produit du droit, de 26.000 à 42.000 francs. Soit un accroissement de 225 % quant au nombre et de 61 % quant à la valeur et au produit. L'augmentation a été à peu près constante pour le nombre, tandis que la valeur et le produit ont commencé par diminuer jusqu'aux chiffres respectifs de 8.500.000 francs et de 21.200 francs, atteints en 1889, et n'ont pris un mouvement ascendant qu'à partir de cette date (2).

(1) Ces chiffres se réfèrent seulement aux échanges d'immeubles situés en France. Ils visent le droit d'enregistrement proprement dit et le droit de transcription réunis : 4.375 ‰, décimes compris, avant la loi du 22 avril 1905, 4.50 ‰ depuis cette loi.

(2) Tous les chiffres cités dans ce paragraphe sont tirés du *Bulletin de statistique et de législation comparée*. V. notamment, en outre des statistiques relatives aux produits annuels de l'enregistrement, les statistiques d'ensemble embrassant la plus grande partie du XIX^e siècle et publiées par le *Bulletin* en 1898, 1^{er} sem., p. 148, et en 1902, 2^e sem., p. 564.

CHAPITRE IV

PROJETS DE RÉFORME.

I

Ces inconvénients ont frappé depuis longtemps l'opinion publique, et les projets de réforme n'ont pas manqué depuis vingt ans. On peut y discerner deux tendances : les uns ont cherché à établir une proportionnalité plus rigoureuse de l'impôt à la matière imposable par la suppression ou la réduction des droits fixes : ils ont abouti aux lois du 27 juillet 1900 et du 22 avril 1905, qui ont été analysées dans la première partie de cette étude ; les autres ont visé l'allègement des charges fiscales des mutations par la diminution des droits proportionnels eux-mêmes ; ils ont échoué jusqu'à ce jour. Si les lois de 1900 et de 1905, en faisant une répartition beaucoup plus juste du poids de l'impôt, ont diminué d'une façon notable les droits qui grevaient les petites mutations, ce progrès n'a été obtenu qu'au prix d'une augmentation des droits proportionnels d'enregistrement. De ce côté, la réforme

reste tout entière à accomplir. Elle a été réclamée à maintes reprises.

Dès 1885, Paul Bert propose de remplacer le droit proportionnel d'enregistrement perçu sur les transmissions d'immeubles à titre onéreux par un impôt de 7 % sur tous les revenus tant mobiliers qu'immobiliers (1).

M. Barbe, député, et plusieurs de ses collègues, demandent en 1890, pour les mutations à titre onéreux dont le prix ne dépasse pas 500 francs, l'exemption du droit proportionnel de transcription ; ils proposent, par contre, d'augmenter de 0,20 % en principal le même droit pour les mutations d'un chiffre supérieur (2).

Une proposition de loi, présentée en 1891 par MM. Jules Siegfried et autres, prévoit, pour les ventes et les échanges portant sur des valeurs non supérieures à 500 francs, la réduction du droit d'enregistrement au taux de 2 % en principal (3).

MM. Henri Brisson et Dupuy-Dutemps, dans une proposition présentée par eux en 1893, fixent le droit d'enregistrement au taux de 5 % pour les ventes d'immeubles de toute nature, les licitations et les partages, les échanges, les retours ou plus-values d'échanges immobiliers ; au taux de 1 % pour les re-

(1) *J. Off.*, 1885, Ch. doc., S. O., p. 270.

(2) *J. Off.*, 1890, Ch. doc., S. O., p. 634.

(3) *J. Off.*, 1891, Ch. doc., S. O., p. 710.

tours ou plus-values d'échanges de biens contigus, et même au salaire fixe de 1 franc pour les échanges de biens de cette dernière catégorie. Ils suppriment en outre tous les décimes et réduisent les droits dus pour la transcription à un salaire de 0 fr. 50 par rôle d'expédition (1).

Un projet présenté par M. Burdeau, ministre des finances en 1894 et portant modification du régime fiscal des successions et des mutations entre vifs, arrête à 3,75 % pour les biens ruraux et à 6,50 % pour les biens urbains le total des droits proportionnels d'enregistrement et de transcription afférents aux ventes d'immeubles et aux soultes d'échanges immobiliers. En ce qui concerne les portions d'immeubles acquises par licitation et les retours de partages d'immeubles, il fixe le taux du droit d'enregistrement à 3 % pour les biens ruraux et à 5 % pour les biens urbains, et celui du droit de transcription à 0,75 et 1,50 %. Ce nouveau tarif, ainsi que le droit de 2 % imposé aux échanges par la loi de frimaire, est exempt de décimes (2).

La commission de la Chambre des députés chargée d'examiner le projet, l'adopte en accentuant encore le dégrèvement par la suppression des droits proportionnels de transcription et des droits de timbre des

(1) *J. Off.*, 1893, Ch. doc., S. E., p. 282.

(2) *J. Off.*, 1894, Ch. doc., S. O., p. 124.

registres de transcription (1). Le projet est ensuite étudié par la commission du budget ; il sort de ses délibérations entièrement transformé ; le nouveau texte limite la réforme aux biens ruraux dont la valeur assujettie aux droits de mutation n'excède pas 1.000 francs pour le même acquéreur ; il réduit, en ce qui les concerne, à 2 % le total des droits d'enregistrement et de transcription applicables aux ventes, licitations, échanges, soultes d'échanges ou de partages, et les affranchit de tout décime (2). La Chambre des députés le vote sans modification le 22 novembre 1895 (3).

Sept ans plus tard, M. Maurice Viollette, député, présente une proposition exonérant de tout droit d'enregistrement les ventes d'immeubles ruraux dont la valeur n'excède pas 500 francs, réduisant d'un quart le taux applicable aux ventes de 501 à 1.000 francs et augmentant, par contre, d'une façon progressive le droit d'enregistrement exigible des ventes supérieures à 5.000 francs (4). Il la reprend, par voie d'amendement à la loi de finances, dans la deuxième séance de la Chambre du 3 décembre 1903 ; cet amendement n'est plus limité aux immeubles ruraux ; de plus, il

(1) *J. Off.*, 1894, Ch. doc., S. O., p. 1100.

(2) Rapport de M. Doumer, *J. Off.*, 1894, Ch. doc., S. E., p. 1481.

(3) *J. Off.*, 1895, Sénat doc., S. E., p. 427.

(4) *J. Off.*, 1902, Ch. doc., S. E., p. 370.

comporte une légère modification des chiffres de la proposition primitive : exonération complète pour les ventes d'immeubles dont la valeur n'excède pas 500 francs ; et, au delà de 500 francs, tarif progressif exempt de décimes, allant de 3,50 % pour les ventes de 501 à 1.000 francs, à 8,50 % pour les ventes supérieures à 200.000 francs.

II

Ainsi la plupart des propositions formées dans ces dernières années visent seulement le dégrèvement des petites ventes, et certaines d'entre elles vont jusqu'à surcharger les mutations de quelque importance. Les défauts de ce système ont été mis en relief depuis longtemps (1). L'impôt progressif n'est admissible que si le fisc envisage l'ensemble des ressources du contribuable ; entre le prix d'une vente et l'état de fortune des parties contractantes, il n'y a souvent aucune relation, surtout dans un pays où la propriété est aussi morcelée qu'en France. D'autre part, quel

(1) V. notamment l'exposé des motifs du projet Burdeau de 1894 (*J. Off.*, 1894, Ch. doc., S. O., p. 1100) ; celui du projet Doumer de 1896 (*J. Off.*, 1896, Ch. doc., S. O., p. 3) ; la réponse de M. Marcel Fournier, directeur général de l'enregistrement, à M. Viollette, député (*J. Off.*, 1903, Ch. déb., p. 3145) ; celle de M. Doumer (*ibid.*, p. 3147) ; les observations de M. Clémentel dans son rapport sur le projet Rouvier de 1904 (*J. Off.*, 1904, Ch. doc., S. E., p. 127).

appât nouveau offrirait à la fraude cette graduation du tarif !

Est-ce à dire qu'il faille diminuer d'une manière générale et uniforme le taux des droits de mutation ? Nous ne le pensons pas. Traiter également à cet égard les propriétés de toute nature serait méconnaître les réalités économiques. L'impôt heurtera d'autant moins l'équité et contrariera d'autant moins la production des richesses que les biens qu'il frappera seront susceptibles d'un plus rapide accroissement de valeur, livrés à une spéculation plus active et sujets, en dehors du domaine de la spéculation, à des transmissions moins fréquentes. Par suite, une première et fondamentale distinction s'impose entre les biens urbains et les biens ruraux. La propriété rurale est exposée à des vicissitudes, auxquelles échappent les immeubles urbains : fléaux accidentels, comme le phylloxera, le mildew, la maladie des vers à soie ; transformations agricoles ou industrielles, accomplies tant en France que dans les pays étrangers et entraînant la réduction ou la suppression de certaines cultures (telles que le colza et la garance), l'avilissement du prix de maintes denrées (comme le vin, le blé, la betterave), l'élévation du coût de revient (achats d'engrais et de machines, exigences de la main d'œuvre). Aussi, tandis que la valeur des propriétés bâties n'a pas cessé de croître, grâce à l'augmentation du taux des loyers et du nombre des constructions,

celle des immeubles ruraux, qui avait progressé jusqu'en 1882, a sensiblement diminué depuis cette époque ; l'enquête agricole de 1882 avait estimé à 2.645 millions le revenu net des immeubles ruraux et à 91 milliards et demi leur valeur vénale ; celle de 1892 n'a fixé le premier qu'au chiffre de 2.368 millions et la seconde au chiffre de 77 milliards (1). D'autre part, dans l'immense majorité des cas, l'esprit de spéculation est absent des ventes de domaines ruraux ; le propriétaire n'aliène le plus souvent sa terre que parce qu'il l'exploite mal, et l'intérêt général exige que la mutation s'opère alors librement. Pour faire une étude approfondie de la question, il serait nécessaire de savoir comment se répartissent les mutations suivant la contenance des biens et la nature des cultures.

En ce qui concerne les immeubles urbains, l'importance de la population agglomérée mériterait d'être prise en considération ; le mouvement de la propriété foncière n'est pas le même dans un hameau que dans une grande ville, et l'on concevrait fort bien que les transmissions à titre onéreux n'y fussent pas astreintes au même tribut ; la statistique devrait donc diviser les mutations urbaines en plusieurs tranches, suivant le nombre d'habitants des diverses agglomérations. Peut-être trouverait-on aussi d'utiles éléments

(1) Cf. de Lavergne et Paul Henry, *La richesse de la France*, p. 178 et suiv.

d'appréciation dans une deuxième distinction, fondée sur l'affectation des locaux : affectation au commerce ou à l'habitation, d'une part, usage industriel, d'autre part; les causes qui influent soit sur la fréquence des ventes, soit sur la valeur des immeubles n'étant pas identiques pour une usine et pour une maison ordinaire, les différences qui pourraient se révéler dans leurs effets justifieraient une différence dans le régime fiscal des mutations.

Pour les biens ruraux comme pour les biens urbains, on ne peut se rendre un compte exact du poids des charges fiscales, si l'on ignore comment se classent les mutations d'après les valeurs servant de base aux droits, et notamment les ventes d'après les prix. Pour les uns comme pour les autres il faudrait enfin, lors de chaque mutation à titre onéreux, déterminer la date à laquelle remonte la précédente ; l'administration de l'enregistrement serait ainsi en mesure de fournir, sinon par une statistique annuelle, du moins par des enquêtes quinquennales ou décennales, une classification des immeubles d'après le temps écoulé entre deux mutations successives.

Les statistiques actuelles sont très loin de nous renseigner sur ces différents points. Le Compte définitif des recettes, publié chaque année par le ministre des finances, se borne à indiquer, pour chaque catégorie juridique de mutations à titre onéreux (ventes, échanges, etc.), le nombre global des dispositions soumises

aux droits, le montant global des valeurs sur lesquelles les droits ont été assis, le montant global des droits constatés. La classification des ventes d'immeubles d'après leur importance a fait l'objet d'une seule enquête, qui a porté sur l'année 1894. Ces éléments sont manifestement insuffisants pour permettre d'arrêter, dans ses détails, une réforme rationnelle de nos droits de mutation.

Dès à présent toutefois, le dégrèvement des ventes et des échanges de biens ruraux semble s'imposer. Si nous avons une proposition à formuler, nous voudrions que le taux de l'impôt afférent à ces transmissions, — droits d'enregistrement et de transcription réunis, — ne dépassât point 2 p. %, et qu'il fût même réduit à 1 p. % dans le cas où la dernière mutation par vente ou par échange remonterait à moins de vingt ans, et à $\frac{1}{2}$ p. %, dans le cas où elle remonterait à moins de dix ans. En outre, pour faciliter aux intéressés les accords destinés à empêcher l'émiettement de la terre, les soultes de partage et les licitations prononcées au profit d'un des copropriétaires, c'est-à-dire valant partage en droit civil, ne devraient pas supporter un droit plus élevé que les partages eux-mêmes. La distinction des biens urbains et des biens ruraux continuerait d'être faite d'après le criterium actuel, qui résulte des travaux préparatoires de la loi du 21 juin 1875. On lit, dans le rapport de M. Bertauld, membre de l'Assemblée Nationale, que « c'est

la nature et non la situation d'un fonds, qui doit être considérée pour savoir s'il est rural ou urbain ; le caractère de l'immeuble se détermine par sa principale destination : est urbain l'immeuble principalement affecté à l'habitation ou à un usage soit industriel, soit commercial ; est rural l'immeuble principalement affecté à la production des récoltes agricoles, à la production des fruits naturels ou artificiels, prairie, terre labourable ou vignoble (1). »

Une réforme de cette nature serait sans doute moins populaire qu'un dégrèvement de la contribution foncière. Mais elle aurait sur le progrès de la richesse générale une influence autrement efficace. La réforme de l'impôt direct diminue la somme des privations que doit s'imposer le cultivateur, plutôt qu'elle n'agit sur la production. La réduction des droits de mutation peut au contraire, si elle est assez importante, provoquer le perfectionnement de la culture, et le Trésor recouvrerait au bout d'un certain nombre d'années, grâce à l'augmentation du nombre des transmissions, une partie des recettes perdues par suite de l'abaissement du tarif (2).

(1) *J. Off.* du 24 mai 1875, p. 3675.

(2) M. Paul Leroy-Beaulieu estime que, si le droit de mutation était limité, pour tous les immeubles, tant urbains que ruraux, à $\frac{1}{2}$ ou 1 p. 100, le nombre des transactions ne tarderait pas à doubler et, avec le temps, deviendrait triple ou quadruple, peut-être un jour quintuple ou sextuple. A son avis, les immeubles changeraient de mains en moyenne tous les vingt ans, moins souvent peut-

être pour la propriété rurale, mais plus souvent pour la propriété urbaine, et les dissimulations disparaîtraient ; « l'impôt frapperait donc annuellement une valeur de cinq ou six milliards ». (*Traité de la science des finances*, 6^e éd., t. I, p. 588 et suiv.).

Vu :

Le Doyen,

CH. LYON-CAEN.

Vu :

Le Président de la Thèse,

FERNAND FAURE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,

L. LIARD.

TABLE

—

CHAPITRE PREMIER. — Historique.

	Pages.
I. — Coutumes féodales	1
II. — Législation royale	9
III. — OEuvre des Assemblées de la Révolution	15
IV. — Lois postérieures à la Révolution	22

CHAPITRE II. — Difficultés juridiques.

I. — Adjudications sur folle enchère et sur surenchère.	31
II. — Echanges.	34
III. — Actes de société	37
IV. — Droit d'enregistrement sur les partages. Partages de sociétés	40
V. — Soultes de partages	47
VI. — Droit d'enregistrement sur les licitations. . . .	49
VII. — Droit de transcription sur les partages et les lici- tations.	54
VIII. — CONCLUSION	64

CHAPITRE III. — Conséquences économiques.

I. — Essais de justification des impôts sur les mutations de propriétés foncières à titre onéreux	65
II. — Evaluation des charges supportées par les ventes d'immeubles	75
III. — Inconvénients d'un tarif élevé	83

CHAPITRE IV. — **Projets de réforme.**

I. — Projets et propositions de lois présentés aux Chambres depuis 1885	93
II. — CONCLUSION	97

LA ROCHELLE, IMPRIMERIE NOUVELLE NOEL TEXIER.
